



Theorie und Praxis
DER BUCHFÜHRUNGS- UND BILANZ-REVISION

Von

R. BEIGEL

Korrespondierendem Mitglied des
Nederlandsch Instituut van Accountants



1908

DRESDEN

VERLAG VON GERHARD KÜHTMANN





Theorie und Praxis DER BUCHFÜHRUNGS- UND BILANZ-REVISION

Von

R. BEIGEL

Korrespondierendem Mitglied des
Nederlandsch Instituut van Accountants



1908

DRESDEN

VERLAG VON GERHARD KÜHTMANN

752

To ARTHUR LUCAS ESQUIRE
Chairman
of the
Compagnie l'Union des Gaz,
London,
this work is dedicated; as a mark of
respectful esteem by

the Author

Inhaltsverzeichnis.

Vorwort.

Von den Werken über Buchführung und Bilanzen ist die Literatur übersättigt. Nicht so liegt der Fall bezüglich der innig damit zusammenhängenden Buchführungs- und Bilanzrevision. Der Hauptgrund dieser Erscheinung ist, daß die Revision bei den hauptsächlich in Betracht kommenden Aktiengesellschaften von Gesetzes wegen durch den Aufsichtsrat, als das Kontrollorgan, ausgeübt wird oder doch ausgeübt werden soll. Und da sagte man sich, freilich mit derselben Indolenz, mit der die Aktionäre die Generalversammlungen besuchen, daß diese Kontrollinstanz aus so bedeutsamen Kaufleuten sich zusammensetzt, daß es keine Literatur geben könne, die diese illustre, sonder „Trug und Fehl" arbeitende Körperschaft über das Wesen der Sache zu belehren vermöchte.

Erst als um das Jahr 1902 infolge der wirtschaftlichen Depression eine Aktiengesellschaft um die andere fiel und mit ihnen namhafte Bankfirmen in die Brüche gingen, da zeigte sich, daß es um die Kontrolltätigkeit des Aufsichtsrats doch nicht so tadellos bestellt sei. Es ergab sich, daß nicht so sehr der wirtschaftliche Niedergang es war, der zu den finanziellen Katastrophen führte, sondern, daß dieser nur der äußere Anlaß, ein Hauch war, der die Kartenhäuser niederlegte, die Seifenblasen in nichts zerfließen ließ. Da wurde es denn klar, wie der Aufsichtsrat revidiert hatte, wie bei ihm das laisser aller in seiner schlimmsten Bedeutung die Losung war. Man muß nämlich wissen, daß bei allen zugrunde gegangenen Gesellschaften fast ausnamslos die gröblichsten Verfehlungen festgestellt wurden und der Strafrichter eine mehr oder minder wichtige Rolle zu spielen hatte. Hätte also der Aufsichtsrat seine Pflicht getan, so würde er manches, wenn auch nicht alles Mißgeschick abgewendet haben können.

Mit der Erkenntnis dieses Tatbestandes fällt die Zeit zusammen, wo die Bücherrevisoren sich mit festem Ziele enger

aneinanderschlossen und eine neue, speziell den Gegenstand treffende Literatur einzusetzen begann. · Es entstand im Jahre 1905 das grundlegende Werk: „Die Bücherrevisoren-Praxis in Deutschland und England" von Ernst Römer, und Dr. jur. Otto Gertung schrieb im Jahre 1906 sein Buch: „Die Bücherprüfung im englischen Aktienrecht". Seither ist die Literatur auf dem fraglichen Gebiete steril geblieben. An einen praktischen Wegweiser, der wenigstens der Hauptsache nach bei den Revisionen durch das Labyrinth der Bücher und Bilanzen führen könnte, fehlt es bis heute ganz. Dies liegt einerseits daran, daß das Gebiet noch zu neu ist und andererseits, daß allem Anscheine nach sich noch zu wenig Fachmänner finden, die die Kompetenz in sich fühlen, über den Gegenstand sich schriftstellerisch zu betätigen. Diese Kompetenz glaubte ich allerdings in mir zu fühlen, als ich vorliegende Schrift abfaßte. Seit einer langen Reihe von Jahren mitten im aktiengesellschaftlichen Betrieb praktisch-kaufmännisch wirkend, die engeren Handelswissenschaften in meinem fachwissenschaftlichen Kursus theoretisch pflegend, als Sachverständiger in Buchführungsangelegenheiten von den Gerichten oft in Anspruch genommen und die Buchführungsrevision einiger großer Aktiengesellschaften besorgend, glaubte ich den Versuch einer Darstellung des Revisionswesens vom rechtlichen und technischen Standpunkte aus wagen zu sollen. Ich sage ausdrücklich: Versuch. Denn auf etwas Abgeschlossenes, Vollkommenes kann und will die Arbeit keinen Anspruch erheben, weil sich kaum etwas Derartiges über den schwierigen Gegenstand bieten ließe. Bei Abfassung der Arbeit wurde nicht versäumt, die Unhaltbarkeit des heutigen Systems an der Hand praktischer Fälle nachzuweisen und die Wege zu zeigen, die man in Deutschland gehen muß, wenn in dem jetzigen Zustand Wandel eintreten soll. Daran anschließend wird gezeigt, wie die Bücherrevision in Amerika und Holland, besonders aber in England, als dem Lande, das der Handelswelt nicht bloß das Scheckwesen und das Clearing, sondern auch das Institut des Audit und der Accountancy schenkte, gestaltet ist.

Möge das Buch seinen besonderen Zweck: ein Führer durch die Buchführungs- und Bilanzrevision zu sein, und sodann im allgemeinen über das Revisionswesen aufklärend zu wirken, erfüllen.

Straßburg i. E., im September 1907.

R. Beigel.

Bedeutung der Bilanz für die Rechnungskontrolle.

Der Betrieb einer jeden Wirtschaft, gleichviel ob in privater oder fiskalischer Regie, wird mit Bezug auf Vermögensveränderungen und Erfolg dem Werte nach durch das Rechnungswesen zum Ausdruck gebracht. Im Laufe des Geschäftsjahres befindet sich das Rechnungswesen im permanenten Fluß: da gilt es, die täglichen Geschäftsvorkommnisse der mannigfaltigsten Art, den Zuwachs und den Abgang von fungiblen Sachen, den mittelbaren und unmittelbaren Gewinn und Verlust richtig zu verbuchen, die Waren genau auszukalkulieren, die Fakturenbücher in Ordnung zu bringen, das Rechenverhältnis mit den Geschäftsfreunden durch Belastung und Gutschrift der Leistungen pro und contra auf den Kontokorrenten täglich laufend zu halten und vieles andere mehr. Nur am Geschäftsjahresschluß tritt eine Weile Stillstand ein, in dem Sinne, daß sämtliche Personenkonti saldiert und die Bestandskonti nach vorgenommener Aufnahme der marktgängigen Artikel sowie Bewertung der keinen Marktpreis habenden Gegenstände berichtigt, abgeschlossen und mit den Abschlußergebnissen zur Bilanz gebracht werden, wo sie für den Abschlußtag den Vermögenszustand und den Geschäftsgewinn, den das abgelaufene Jahr gebracht hat, ersehen lassen. Demnach kann, auf das kaufmännische Rechnungswesen übertragen, die Bilanz mit Fug und Recht als der „ruhende Pol in der Erscheinungen Flucht" angesehen werden. Von der Treue und Offenheit, mit der dieser Nachweis geführt wird, hängt es ab, ob in der Bilanz Klarheit und Wahrheit herrscht oder ob sie nur eitel Blendwerk darstellt. Nicht mit Unrecht wird daher die Bilanz sprichwörtlich als das Gewissen des zur Buchführung Verpflichteten bezeichnet.

Mit dem in der Bilanz gelieferten Nachweis ist jedoch die Sache noch nicht abgetan, denn es können in den Buchungen und folglich auch in der Bilanz Irrtümer, auch beabsichtigte Unrichtigkeiten enthalten sein, unter deren Einfluß das Wirtschaftsbild beeinträchtigt, verschoben, in falscher Beleuchtung erscheint. So können, abgesehen von Rechenfehlern, fehlerhafte Übertragungen aus den Dokumenten in die Geschäftsbücher dadurch entstehen, daß eine Zahl falsch abgeschrieben oder daß ein Geschäftsposten übersehen oder zweimal gebucht wird. Auch kann es sich ereignen, daß der Buchhalter eine unrichtige Auffassung von einem Vorgang hat und diesen infolgedessen auf falsche Konti bringt. Es können ferner Verwechslungen bei Verwendung der verschiedenen Rechnungen, Versehen bei den Überträgen von Folio zu Folio, Auslassungen, dolose Schiebungen und Buchungsmanipulationen der verschiedensten Art vorkommen, die das Bilanzbild nicht bloß zu entstellen, sondern gänzlich zu verzerren befähigt sind. Die wichtige Frage, ob das Rechnungswesen samt Bilanz richtig oder falsch ist, kann daher nur eine sachliche *Nachprüfung* des einschlägigen Materials beantworten. Darum bildet die *Kontrolle* einen der wichtigsten Grundpfeiler im Betrieb einer Wirtschaft.

In der Staatswirtschaft wird diese Kontrolle von einer Rechnungskammer oder einem Rechnungshof, in der Privatwirtschaft von einem Revisor oder einem sonstigen Kontrollorgan ausgeübt.

Bei der *Aktiengesellschaft* bildet der *Aufsichtsrat* die *Kontrollinstanz*. Das Handelsgesetzbuch schreibt in dieser Beziehung vor:

> § 246. „Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und sich zu dem Zwecke von dem Gange der Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten. Er kann jederzeit über diese Angelegenheiten Berichterstattung von dem Vorstande verlangen und selbst oder durch einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen sowie den Bestand der Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren untersuchen. Er hat die *Jahresrechnungen*, die *Bilanzen* und die *Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen* und darüber der Generalversammlung Bericht zu erstatten.

Er hat eine Generalversammlung zu berufen, wenn dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich ist.

Weitere Obliegenheiten des Aufsichtsrates werden durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt.

Die Mitglieder des Aufsichtsrates können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht andern übertragen."

Diese Bestimmung zeigt, daß man sich über die Wichtigkeit des Kontrollwesens gerade bei den Aktiengesellschaften völlig klar war. Darum wurde in § 249 des Handelsgesetzbuchs weiter verordnet:

„Die Mitglieder des Aufsichtsrates haben bei der Erfüllung ihrer Obliegenheiten die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.

Mitglieder, die ihre Obliegenheiten verletzen, haften der Gesellschaft mit den Vorstandsmitgliedern als Gesamtschuldner für den daraus entstehenden Schaden."

Wie ist es nun in der Praxis mit dieser dem Aufsichtsrate auferlegten Pflicht zur Revision der Bilanz und der Jahresrechnungen bestellt? Kann der Aufsichtsrat diese seine Revisionspflicht mit gutem Gewissen erfüllen? Darf er als Wächter des gesellschaftlichen Rechnungsgebäudes angesehen werden? Ist er befähigt, vor den Eingangspforten dieses Gebäudes, so da Soll und Haben heißen, quasi Doppelposten zu stehen? Mit anderen Worten: Hat der Aufsichtsrat die Zeit, die Lust und die Fähigkeit, den Inhalt der einzelnen Konti samt Belegen zu prüfen, die Fehlerquellen aufzusuchen, sodann den bewilligten Krediten nachzugehen, die Bilanzansätze und Abschreibungen auf ihre Richtigkeit hin unter die kritische Lupe zu nehmen? Wir antworten darauf: Nein und abermals Nein![1]) Tausendfältig hat die Erfahrung gelehrt, daß die vom Gesetz berufene Schildwache ihre Pflicht nicht erfüllt: Sie schläft bald absichtlich, bald unabsichtlich, hier mit geschlossenen, dort mit offenen Augen. Vorgänge, wie sie sich in Kassel, Leipzig, Dresden, Rheinau e tutti quanti im Jahre 1902 abspielten, sprechen Bände über diesen Schlaf. Welches Unheil eine Verletzung der Kontrollpflicht anzurichten vermag, das

---

[1]) Vergl. den Aufsatz des Verfassers in den „Kaufm. Mitteilungen" der Straßb. Post Nr. 653 vom 21. Juli 1901 „Was soll und was kann der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft an Kontrollarbeit leisten".

haben die vielen Zusammenbrüche von Aktiengesellschaften gezeigt, unter deren Trümmern Millionen deutschen Nationalvermögens begraben wurden. Dieser Zusammenhang wird verständlich, wenn man weiß, daß der hauptsächlichste Prozentsatz der gesamten Güterproduktion in Deutschland den Aktiengesellschaften zufällt. Überall, wohin man auf den Gebieten großgewerblicher oder großindustrieller Unternehmungen schauen mag, sind sie kraft ihrer Kapitalsmacht und der leitenden Intelligenzen tonangebend, oder sie haben sich die Alleinherrschaft gesichert. Damit hängt weiter zusammen, daß sich ein neuer Mittelstand gebildet hat, der, sei es, daß ihm die Fähigkeit und das Verantwortlichkeitsgefühl zum Betrieb eines eigenen Unternehmens abgeht, oder daß ihm die Möglichkeit gerade durch die Existenz der alles umfassenden Aktiengesellschaften zur Ansammlung großer Vermögen geraubt ist, es nun vorzieht, in unbeschränkter Freiheit zu leben und sich womöglich im Lichte der Dividenden zu sonnen. Und gerade aus diesem Grunde zieht jeder „Krach" einer Aktiengesellschaft unübersehbar weite Kreise in seinen Strudel.

Zugegeben soll werden, daß die Zahl der Unregelmäßigkeiten im Verhältnis zu der außerordentlich großen Zahl von Aktiengesellschaften [1]) in Deutschland nicht so beträchtlich ist. Aber die Vorkommnisse an sich haben doch Bedeutung genug, um die Frage, wie sie vermieden werden können, zur Erörterung zu stellen, zumal sie in engem Zusammenhang mit der Frage der Regreßpflicht des Aufsichtsrates steht, dem das Gesetz, wie erwähnt, die Pflicht der Prüfung des Rechnungswesens auferlegt hat. Zwischen dieser dem Aufsichtsrate auferlegten Obliegenheit und der Möglichkeit, die Verantwortung hierfür zu tragen, liegt die Kollision, die, auch abgesehen von Fällen der mala fides, wie ein Verhängnis wirkt, und zu den folgenschwersten Unregelmäßigkeiten geführt hat. Dazu tritt, daß sich der konstante Brauch herausgebildet hat, immer nur von einer Bilanzrevision zu sprechen, als ob nur diese und nichts anderes bei der Revision in Betracht käme. Die Folge ist, daß sehr oft in diesem Wortsinne revidiert, d. h. eben nur

---

[1]) In Preußen allein im Jahre 1905 genau 2554 Gesellschaften mit einem nominellen Aktienkapital von 6622 Millionen Mark.

die Bilanz im Vergleich mit den Buchresultaten, nicht aber im Zusammenhang mit dem Inhalte der Konti geprüft wird. Vielleicht war es nicht Zufall, sondern Ohnmacht, vor der man sich mit der Revisionspflicht gestellt sah, wenn man nicht Buchführungs-, sondern Bilanzrevision sagte und schließlich bewußt oder unbewußt darnach handelte. Von einer solchen mechanischen Auslegung des Wortes ist freilich der Grundgedanke der Revision so weit entfernt, wie der Himmel von der Erde! Mitnichten vermag ein bloßer Vergleich der Bilanzposten mit den Bücherabschlüssen das zu bieten, was man von einer wahren Revision erwartet. Und man erwartet von ihr die Garantie, daß sämtliche geschäftlichen Vorgänge getreu verrechnet, das vorhandene Vermögen genau nach seinem augenblicklichen Wert dargestellt und der Erfolg objektiv zum Ausdruck gebracht werde. Denn die durch die täglichen Geschäftsvorfälle täglich eintretenden Vermögensbestandsveränderungen werden auf den Hauptbuchkonti einregistriert, ebenso der damit zusammenhängende Gewinn und Verlust. Da die Posten der Jahresschlußbilanz nichts mehr und nichts weniger als die Saldi der Hauptbuchkonti sind, so ergibt sich hieraus imperativ der unzertrennliche Zusammenhang zwischen der Bilanz und der für Aktiengesellschaften vorgeschriebenen doppelten Buchhaltung [1]).

Das Erfordernis einer scharfen Prüfung der Bilanz in diesem Zusammenhange, wie der Prüfung überhaupt, mag früher, als in den Aktiengesellschaften nur ein kleiner Teil des Volksvermögens investiert war, nicht so scharf hervorgetreten sein. Bei dem heutigen Konzentrations- und Aufsaugungsprozeß, wo zwei Drittel unserer Volkswirtschaft in dem Interessenkreis der Aktiengesellschaften aufgehen, ist die Kontrolle über das Rechnungswesen dieser Gesellschaften ein unverkennbares, unabweisliches, das Wohl und Wehe der Aktionäre wie der Gläubiger und der Obligationsinhaber tief berührendes Erfordernis. Es ist daher ausgeschlossen, daß mit einer solchen Kontrolle die Bilanzrevision im engsten Sinne des Wortes gemeint sein

[1]) Es ist schwer zu begreifen, wie Prof. Rehm in seinem Werke über „Bilanzen" von einer „isolierten" Bilanz, „auf die das Bilanzrecht sein Augenmerk richtet", sprechen und weiter behaupten konnte, daß erst auf Grund der Bilanz das Bilanzkonto zu bilden sei, denn genau das Umgekehrte ist bei Aktiengesellschaften wahr.

kann. In der Tat ist vom Gesetzgeber gewollt und vom Gesetz (§ 246 H.-G.-B.) vorgeschrieben eine Revision im weitesten Wortsinne, nämlich des gesamten Rechnungswesens, von welchem auch die Bilanz getragen wird.

Für das große Publikum — Aktionäre wie Gläubiger — bietet die Bilanz den einzigen Maßstab zur Beurteilung der gesellschaftlichen Verhältnisse. Dieser Maßstab ist oft sehr schwer zu gebrauchen, bedenkt man die Verschiedenheit seiner Struktur und die Schwierigkeit der Urteilsbildung darüber, ob bei seiner Konstruktion Treu und Glauben obgewaltet haben oder nicht. Denn auch für den besten Kenner der Zahlen gibt es kein „Sesam, öffne dich", das den Zugang zur Bilanzwahrheit auftut, wenn die Erläuterung fehlt. Die Kunst des Bilanzlesens stößt an allen Ecken und Enden auf fast unübersteigbare Hindernisse. Fehlt dann noch im innern Betrieb die nötige Moral und dazu die administrative Kontrolle, so daß es selbst dem Ehrlichsten schwer gemacht ist, ehrlich zu bleiben, dann bedeutet die Bilanz gar nichts und ist keinen Pfifferling wert.

Die gesetzlichen Ordnungsregeln der Buchführung.

Die Ordnungsmäßigkeit der Bücher[1]) ist in buchtechnischer Beziehung zunächst an die hierfür gesetzlich bestehenden, sodann an die allgemeinen Grundsätze gebunden, nach denen schriftliche Darstellungen, insbesondere solche von einem gewissen dokumentaren Wert, in die Erscheinung zu treten pflegen. Die in dieser Beziehung gesetzlich vorgeschriebenen Grundsätze sind ganz allgemeiner Natur und bezwecken, da die Handelsbücher Urkunden im Sinne des Reichsstrafgesetzbuchs sind, für deren Qualität wenigstens allgemeine Merkmale festzusetzen[2]). Inwieweit Zuwiderhandlungen den Wert der Bücher als Beweismittel zu schmälern oder ganz aufzuheben

[1]) Gemäß Art. 10 des franz. Code müssen alle Bücher nach der Ordnung des Datums (par ordres des dates) ohne leeren Zwischenräume, ohne Lücken und ohne Beischreibungen am Rande geführt werden.

[2]) Nach § 100 des H.-G.-B. finden die handelsgesetzlichen Vorschriften über Einrichtung und Aufbewahrung der Handelsbücher (§§ 43, 44) auch auf das Tagebuch der Handelsmäkler Anwendung, wobei zweckmäßig bestimmt wird, daß die Einträge nach der Zeitfolge zu geschehen haben.

geeignet sind, ist nur im Einzelfalle zu beurteilen. Das Gesetz (§ 43 H.-G.-B.) stellt an die kaufmännische Buchführung folgende Anforderungen:

„Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen zu bedienen.

Die Bücher sollen gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.

An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung darf nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es darf nicht radiert, auch dürfen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später gemacht worden sind."

Die Vorschrift, die Bücher in einer lebenden Sprache, auch wenn diese in keinem deutschen Landesteil Volkssprache ist, und in den Schriftzeichen einer solchen führen zu dürfen, ist erlassen, um die Niederlassung ausländischer Kaufleute in Deutschland zu erleichtern[1]). Von den lebenden Sprachen ausgeschlossen ist die lateinische und hebräische Sprache[2]), und wenn besonders die letztere in manchen Ländern, so in Galizien und im Orient, auch noch da und dort gesprochen wird und auch die Schriftzeichen dieser Sprache noch in jenen Gegenden verschiedentlich in Anwendung sind, so ist damit doch noch lange nicht der Fall einer lebenden Sprache gegeben[3]).

In Stenographie die Bucheinträge auszuführen, ist verboten, weil es sich bei dieser um keine lebende Sprache und um keine Schriftzeichen einer solchen handelt. Die Stenographie besteht außerdem nur aus Schriftzeichen; und Schriftzeichen, hinter denen keine lebende Sprache steht, sind unstatthaft. Auch aus Zweckmäßigkeitsgründen wäre die Stenographie, so sehr diese auch sonst, besonders in der Korrespondenz, am Platze ist, in der Buchführung zu verwerfen. Denn in größeren Betrieben werden die Bücher bald von diesen, bald von jenen

---

[1]) Protokolle S. 48; Mot. z. preuß. Entw. S. 22; Makower S. 83.

[2]) Düringer S. 161.

[3]) Vergl. Schindler in der Allgem. Österr. Gerichtsztg. XIV, Nr. 44.

Beamten eingesehen, benutzt und die Einträge weiter verarbeitet. Wie soll das aber geschehen, wenn alles stenographiert ist? Und man kann doch füglich nicht verlangen, daß das gesamte Bureaupersonal eines Betriebes stenographisch geschult sein soll. Sodann müßte jedesmal, wenn es auf den Beweis durch Handelsbücher ankäme, dieser Beweis erst durch Zuziehung stenographisch gebildeter Sachverständiger möglich gemacht werden[1]).

Die Forderung gebundener und sodann seitenweise nummerierter oder blattweise foliierter Bücher[2]) soll gewährleisten, daß die Schriftstücke nicht nachträglich durch wahrheitswidrige ersetzt werden[3]). Aus einem gleichen Gesichtspunkte ist in Frankreich (Art. 10 c. c.) die Paraphierung des Journals und des Inventarbuches, und in Ungarn (Art. 25 H.-G.-B. v. 16. Mai 1875) eine Schnur vorgeschrieben, mit der die Bücher[4]) durchzogen sein müssen. Alle diese Maßregeln haben als Schutzmittel nur nebensächlichen Wert, weil sie, wie die Erfahrung lehrt, gegen Missetaten nicht zu schützen vermögen. Dahingegen bilden sie ein wesentliches Merkmal für die Ordnungsmäßigkeit der Bücher. Aus diesem Grunde sind denn auch lose Bogen oder Zettel, in welche Buchungen eingetragen sind, ebenso wie die sog. fliegenden Konti der Buchhändler, auch wenn diese Materialien gesammelt werden, keine Handelsbücher[5]).

Zur Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung gehört, daß die Eintragungen fortlaufend, d. h. nach der Zeitfolge und, soweit tunlich, sofort, nachdem die einzutragenden Tatsachen eingetreten sind, vorgenommen werden[6]). Leere Zwischenräume, wie solche beim Transportieren oder Abschließen (Saldieren) der Konti dann vorkommen, wenn die eine Seite mit Buchungen gefüllt ist und die andere nicht, müssen durchstrichen werden, was gewöhnlich mittels schräg durch die Seite gehender Linien

---

[1]) Vergl. Gutachten der Breslauer Handelskammer v. 20. Mai 1898 auf eine diesbezügliche Anfrage des Stolzeschen Stenographenvereins in Breslau.

[2]) In Uruguay (Art. 54—81) müssen dieselben auch gefüttert und in Venezuela das Briefkopierbuch mit einem Lederrücken versehen sein.

[3]) Vergl. Makower S. 85.

[4]) Wohl nach Art einer Plombe.

[5]) R.-G. in Strafs. XVII S. 301, 302.

[6]) Vergl. R.-G.-St.-S. XVI (129) 426—431. Ferner Ent. herausgegeben von den Mitgliedern der Reichsanwaltschaft IX (324) 700—704 bei Fuchsberger. R.-K.-O.

geschieht. Der Zweck auch dieser Anordnung ist ein Schutzmittel oder soll doch ein solches sein. Und zwar soll damit verhütet werden, daß nachträglich in solche Zwischenräume Einträge gemacht werden.

Rasuren sind überhaupt vom Gesetz nicht gestattet, wenn schon dieselben eigentlich nur dann Bedenken an sich tragen, wenn sie sich an Zahlen oder an sonstigen, wesentlichen Bestandteilen einer Buchung befinden. Es gibt aber Rasuren, die an ganz unwesentlichen Stellen ausgeführt werden und folglich durchaus harmloser Natur sind. Diese dürften wohl kaum geeignet sein, etwas von dem Beweiswert der sonst ordnungsmäßig geführten Bücher zu nehmen.

Sind Buchungen zu Unrecht in ein Buch gekommen, so muß die Berichtigung in der gesetzlich zulässigen Form geschehen. Die Berichtigung kann unmittelbar oder durch Stornoposten vorgenommen werden.

a) Erlaubte und unerlaubte Berichtigungen. Erlaubt ist eine Berichtigung, wenn aus ihr klar hervorgeht, daß es sich um die Richtigstellung eines begangenen Irrtums oder eines einfachen Schreibfehlers handelt. Diese Ersichtlichmachung ist nur möglich, wenn das irrtümlich Hingeschriebene so durchgestrichen wird, daß dasselbe durch die Durchstreichung nicht unleserlich wird. Die unmittelbare Berichtigung, d. h. die Durchstreichung der irrtümlichen Eintragung geschieht gewöhnlich nur in Büchern, die nicht kontomäßig angelegt und geführt sind, während Irrtümer in den Konti durch sog. Stornoposten (siehe unten) berichtigt zu werden pflegen.

Unerlaubt ist eine Berichtigung, wenn infolge der Vornahme derselben nicht mehr erkennbar ist, was vor der Berichtigung dastand. Solche Berichtigungen sind dann auch geeignet, die Ordnungsmäßigkeit der Bücher zu beeinträchtigen und unter Umständen den Beweiswert der Bücher aufzuheben, eventuell, d. h. im Konkursfalle, Strafen nach sich zu ziehen.

b) Stornoposten. Unter „Stornoposten"[1]) versteht man „Gegenposten", das sind Posten, die eine irrtümlich erfolgte Buchung ungültig machen oder aufheben. Die Aufhebung des

---

[1]) Aus dem ital. stornare = wörtlich: zum Weichen bringen, merkant. stornare partite = unrichtige Posten stornieren oder gegenbuchen.

Irrtums geschieht, indem der irrtümlich belastete Betrag auf die entgegengesetzte Seite eingetragen, also umgekehrt gebucht d. h. gutgeschrieben, und der irrtümlich gutgeschriebene Betrag belastet wird. Hierbei ist anzugeben, daß es sich um die Beseitigung eines Irrtums handelt, z. B. „Storno des Postens vom 18. d. Mts.". Ist der Irrtum durch den Stornoposten oder die Gegenbuchung beseitigt, so wird hierauf richtig gebucht.

Erlaubt ist eine Gegenbuchung, wenn durch sie nur die Richtigstellung einer Veränderung der Kapitalsform oder eines Schuldverhältnisses buchmäßig zum Ausdruck gebracht wird. Ebenso gibt der mit dem Betrieb zusammenhängende Verschleiß an Waren, Maschinen, Mobilien usw. Anlaß zu richtigstellenden Gegenbuchungen des Buchbestandes gegenüber der Wirklichkeit. Unerlaubt ist die Gegenbuchung, wenn mit ihrer Hilfe „scheinbar" derselbe Zweck erreicht, in Wirklichkeit aber nur das Betriebsergebnis willkürlich beeinflußt werden soll. Wenn Buchungen vorgenommen werden, um den Status zu verschlechtern oder zu verbessern, oder auf den Bestandskonti unter dem Titel von „Berichtigungen" Summen gebucht werden, die nur auf einer Fiktion beruhen, so sind das unerlaubte Gegenbuchungen, dazu geeignet, die Bilanz, welche die Wahrheit sagen soll, schönfärberisch oder pessimistisch zu beeinflussen. Der Effekt solcher unerlaubten Gegenposten kann sein, daß im Einzelbetrieb und bei der offenen Handelsgesellschaft ein zu hoher Gewinn dem Kapitalkonto zugeschrieben wird und daß bei der Aktiengesellschaft eine zu hohe Dividende, also kein Gewinn, sondern Aktienkapital zur Verteilung kommt.

Der Nutzen der Bücherrevision.

Die Bücherrevision bringt zwar keinen Gewinn in klingender Münze, wirkt nicht werterzeugend und vermehrt nicht die Umsätze. Aber der mittelbare Nutzen ist ein großer, die wirtschaftliche Bedeutung eine eminente, denn die Umsätze allein sind es nicht, die Gewinne bringen, sondern es gibt der Fälle genug, wo durch die Umsätze Verluste entstehen. Damit die Umsätze Gewinn bringen, ist es notwendig, daß das Räderwerk des Betriebs richtig ineinandergreift, daß die Ware richtig auskalkuliert wird, daß die Belastungsbuchungen richtig vor sich

gehen und daß die nötige Vorsicht bei Einräumung von Krediten obwaltet. Das kaufmännische Leben im aktiengesellschaftlichen Betrieb hat sich in den letzten Jahren so sehr verändert, so sehr sich aus kleinen Verhältnissen zu gewaltigen Betriebsformen emporgearbeitet, daß es den leitenden Organen kaum noch möglich ist, sich der innerdienstlichen Entwicklung in genügendem Maße zu widmen. Hier setzt die Tätigkeit des Revisors ein, deren Wert nicht bloß auf dem Gebiete der Kontrolle, sondern vielmehr noch auf dem der sachverständigen Mitarbeit liegt.

Die bestehenden Einrichtungen im aktiengesellschaftlichen Rechnungs- und Buchführungswesen würden bei der schnellen Vorwärtsbewegung des Räderwerks im heutigen Wirtschaftsbetrieb versagen, wenn sie nicht ergänzt, ausgebaut und vervollkommnet werden würden. Hier mit ihrem sachverständigen Rate an die Hand zu gehen, ist neben der technischen und juristischen Revisionstätigkeit just die Aufgabe der Revisoren. Und diese Tätigkeit sollte so ganz unproduktiv sein? Wäre sie das, so müßte auch die Arbeit des Betriebsleiters, der Ingenieure, des Personals und der Reisenden eine sterile oder doch keine gewinnbringende sein, denn auch die Leistungen dieser Arbeitsfaktoren bringen keinen unmittelbaren Gewinn zustande. Was sie tun, ist nichts als eine mittelbare Förderung der Umsätze, mit denen aber, wie gesagt, nicht immer Gewinn verknüpft ist oder verknüpft sein muß.

Wer den Nutzen der Revision verkennt, der verkennt auch den Wert der Buchführung. Und leider muß es gesagt werden, daß in der Tat mehr, als man gemeiniglich glaubt, es Kaufleute, ja Geschäftsleiter gibt, die in der Buchführung etwas Lästiges, von dem Gesetz Aufgezwungenes, ein „papiernes Übel" oder bestenfalls ein „Dekorationsstück" erblicken. Die also denken, haben keine Ahnung von der wirtschaftlichen Erkenntnis, die die Buchführung ermöglicht und von den Gefahren, die das Fehlen einer genauen Verrechnung in sich trägt. Sie haben kein Verständnis für den modernen Wirtschaftsbetrieb, ihnen sind die klaren Bahnen, die die Buchführung schafft, nicht sympatisch, oder sie haben keine Kenntnis von der Verrechnungswissenschaft und eben darum kein Interesse für die Sache.

Daß der produktive Wert der Buchführung ein eminenter ist, haben bereits die Griechen, besonders die Römer erkannt, die schon ein klar ausgebildetes Buchführungswesen kannten. Ihr Libellus, ihr Codex accepti et expensi und ihre Kalendariumbuchführung waren logisch und buchtechnisch fein durchdachte und streng durchgeführte Einrichtungen[1]). Der berühmte italienische Professor Vincenz Gitti äußert sich in seinem am 1. April 1884 zu Turin gehaltenen Vortrag über das Wesen und die Aufgabe der Buchführung wie folgt:

„. . . . Die Buchhaltung spielt im Leben der Verwaltungen dieselbe Rolle, wie die Weltgeschichte im Leben der Völker. Diese entrollt uns ein Lebensbild der Nationen im Lauf der Jahrhunderte, und hierdurch wird die Vergangenheit unsere Lehrmeisterin für die Zukunft. Jene hingegen zeigt uns die geschäftlichen (wirtschaftlichen) Begebenheiten, die erzielten Erfolge und ihre Ursachen, sowie die Wege, die zum wirtschaftlichen Erfolge führen . . . Mit andern Worten: die Buchführung ist der Spiegel der Vergangenheit, die Führerin für die Zukunft, die Geschichte und Statistik des Unternehmens . . und es ist undenkbar, daß ohne sie ein Unternehmen für die Dauer auch nur bestehen, geschweige denn prosperieren kann."

Und daß zur Buchführung Geist, viel Geist gehört, bestätigt unser Altmeister Goethe in „Wilhelm Meisters Lehrjahre", indem er sagt: „Die doppelte Buchhaltung ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und jeder gute Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen."

Was von der Buchführung, gilt auch von der Bücherrevision: sie stellt fest, ob die vom Buchhalter ermittelten Resultate formell und materiell richtig sind, ob der Buchhaltung etwa technische Mängel anhaften, und ob ihre Organisation eine solche ist, daß sie eine rasche und klare Übersicht gewähren kann. Laufend ausgeübt, wirkt sie sowohl im „detektiven" wie im „vorbeugenden" Sinne. Wie die Buchführung selbst, so hat übrigens auch die Revision ihre weit zurückliegende Vergangenheit, und in England muß schon frühzeitig eine solche Meinung von der Bedeutung der Buchführungsrevision bestanden haben,

---

[1]) Näheres hierüber bei R. Beigel, „Rechnungswesen und Buchführung der Römer". Karlsruhe 1904.

denn nach einer gesetzlichen Bestimmung aus dem Jahre 1285 konnten säumige und nachlässige Buchhalter auf Grund eines vom Revisor ausgestellten Zeugnisses ohne weiteres in Haft genommen und dem nächsten Bezirksgefängnis zugeführt werden[1]).

Aus diesen Gründen wohnt dem planmäßigen Zusammenwirken von Buchführung und Revision nicht bloß eine materielle, sondern zugleich auch eine hohe moralische Bedeutung bei.

Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit.

Von der Sorgsamkeit und Vorsicht, mit der bei Aufstellung des Inventars vorgegangen wird, hängt es ab, ob die Bilanz die wahre Vermögenslage darstellt oder nicht. Freilich wird die Bilanz immer nur insoweit die Vermögenslage ziffernmäßig zum Ausdruck bringen können, als die Forderungen, Schulden und Rechte nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung im Hauptbuch enthalten waren. Es gibt aber eine Reihe von Verpflichtungen und von Rechtsgeschäften, wie Giroobligos, Garantieverpflichtungen u. dergl., die, weil sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht gebucht werden, auch nicht in den Salden des Hauptbuches enthalten sind, aus denen aber mit mehr oder minder großer Wahrscheinlichkeit Verluste drohen oder bedingte Verpflichtungen erwachsen können. So hat es sich im Leipziger Bankprozeß gezeigt, daß die Buchführung dieses Instituts als eine durchaus korrekte anerkannt wurde, und daß trotzdem aus der Bilanz die verhängnisvollen Riesenengagements, die die Gesellschaft gegenüber der Trebertrocknungs-Gesellschaft eingegangen war, nicht ersehen werden konnten. Dieser Tatbestand kollidiert demnach nicht mit der Bilanzwahrheit. Aber er erfordert, daß jede Bilanz einer Nachprüfung auch in der Richtung, ob Rechtsgeschäfte abgeschlossen sind, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht gebucht werden, aus denen aber Eventualverpflichtungen schweben, unterzogen werden muß.

Eine andere Frage ist, ob es sich mit der Bilanzwahrheit verträgt, wenn gesellschaftliche Aktiva, entweder in zu hohen oder

---

[1]) Vergl. Römer, „Bücherrevisoren-Praxis in Deutschland und England". Berlin 1905.

in zu niederen Sätzen abgeschrieben werden, so zwar, daß diese Aktiva mehr oder weniger weit hinter demjenigen Wert zurückbleiben oder über denjenigen Wert hinausgehen, der ihnen am Bilanztage beigemessen werden kann. Wieviel im Minimum abgeschrieben werden muß, bestimmt das Handelsgesetzbuch. In § 261, Ziff. 3, heißt es:

„Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird."

Daraus könnte man schließen, daß der Gesetzgeber den Gesellschaften eine Maximalgrenze nicht vorschreiben, sondern ihnen nach oben freie Hand lassen wollte. Dieser Schluß wäre aber falsch und stünde in direktem Widerspruch zur Bilanzwahrheit. Diese erfordert treue Angabe desjenigen Wertes, den der Gegenstand tatsächlich am Bilanztage für den Betrieb hat. Der gewöhnliche Kaufmann mag in seiner Bilanz Minderungen oder Vermögensabgänge in der Hoffnung verschweigen, in besseren Jahrgängen wieder einen Ausgleich herzustellen und somit über kritische Zeiten hinwegzukommen. Bei Aktiengesellschaften liegt der Fall ganz anders. Diese müssen aller Welt von Jahr zu Jahr die bei ihnen vorkommenden Vorgänge, auch wenn solche noch so schmerzlicher Natur sind, klarlegen. Dies muß geschehen selbst auf die Gefahr hin, daß Ansehen und Kredit und damit die Lebensfähigkeit schwindet, die bloße Hoffnung auf eine spätere Gesundung der Gesellschaft entbindet nicht von der Pflicht zur Offenbarung der vollen und ganzen Wahrheit, wenn das Publikum wirksam gegen das leichtfertige oder gar verbrecherische Treiben von Gesellschaftsorganen, denen es sein Vermögen anvertraut, ohne die Möglichkeit einer Kontrolle zu haben, geschützt werden soll. Die Notwendigkeit uneingeschränkter Bilanzwahrheit entspringt dem eigenartigen Wesen der Aktiengesellschaft, die auf der einen Seite den gleichen Lebensbedingungen unterworfen ist wie jede andere wirtschaftliche Unternehmung, auf der andern Seite aber in ihrer freien wirtschaftlichen Entfaltung aus Gründen

des öffentlichen Interesses gewissen Schranken unterworfen werden muß. Denn wenn Aktionäre und Gläubiger nicht mehr wissen, was, wo und wieviel in der Bilanz verschwiegen wurde, dann hört jeder Glaube an dieses Schriftstück auf. Darum muß an dem Verlangen einer möglichst ausgiebigen Wahrheit und Offenheit in den aktiengesellschaftlichen Bilanzen und Geschäftsberichten unbedingt festgehalten werden.

Daß vorgekommene, vom Vorstande begangene Unregelmäßigkeiten oder Straftaten in der Bilanz (durch Abbuchung der Verluste) und in dem erläuternden Bericht (durch Mitteilung der näheren Umstände) nicht verschwiegen werden dürfen, versteht sich eigentlich von selbst. Das Offenheitsprinzip muß auch dann zur Geltung kommen, wenn Deckung für die veruntreuten Summen eingebracht wurde. Auch bestimmt § 314 des Handelsgesetzbuches was folgt: „Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrates oder Liquidatoren werden mit Gefängnis bis zu einem Jahre und zugleich mit Geldstrafe bis zu 20000 Mk. bestraft, wenn sie in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern."

Nun plädiert zwar Professor Dr. Rehm-Straßburg in seinem in der „Deutschen Juristen-Zeitung" Nr. 1 vom 1. Januar 1904 veröffentlichten Aufsatz über „Die Übertreibung des Offenheitsprinzips im Aktienwesen" dafür, daß man unter Umständen nicht so offen, d. h. wahr zu sein braucht, wir möchten aber wissen, welche Umstände stichhaltig genug sein könnten, um das Offenheits- und Wahrheitsprinzip zu durchlöchern. Denn ist einmal in dieses Prinzip Bresche gelegt, so ist es schwer zu sagen, vor welcher Linie Halt gemacht werden soll. Es ist daher sehr gewagt, sich diesbezüglich eine einschränkende Auffassung anzueignen. Man muß vielmehr unterstellen, daß eine aktiengesellschaftliche Bilanz gar nicht offen genug sein kann und daß jede Gruppierung mit dem Zweck, der Bilanz bewußtermaßen eine andere materielle Gestalt zu geben, als sie verdient, die Indizien des Betrugs in sich schließt. Demgegenüber verwirft Rehm nicht das Verschweigen von veruntreuten Summen seitens des Direktors, wenn dieser unter der

Bedingung, daß geschwiegen wird, Deckung liefert. Er verwirft diese Geheimhaltung deshalb nicht und nennt das Gegenteil „Offenheitsfanatismus“ und „Überspannung des Offenheitsprinzips“ um deshalb, weil er sagt, daß, wenn durch die Unwahrheit mehr Unheil von der Gesellschaft abgewendet wird als durch die Wahrheit, der Aufsichtsrat nur im Interesse der Gesellschaft und mit der ihm vom Gesetz auferlegten „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes“ handelt, wenn er nicht die Wahrheit sagt. Mit einer solchen Anheimgabe an den Aufsichtsrat, zu beurteilen, wann er von Unterschlagungen der Generalversammlung Mitteilung machen soll und wann nicht, wird ein sehr schlechtes Beispiel den übrigen Gesellschaften gegeben, und „böse Beispiele verderben oft gute Sitten“. Daran ändert nichts, daß Prof. Rehm in seinem Werke über „Bilanzen“ usw. (S. 853 ff. u. S. 870 ff.) lehrt, daß es „rechtlich zugelassene Bilanzverschleierungen und Bilanzfälschungen“, „strafrechtlich erlaubte Bilanzverhüllungen“ gibt [1]. Er versucht diese spitzfindige, und auch juristisch kaum haltbare Anschauung mit der Notwendigkeit der Wahrung des Geschäftsgeheimnisses zu beweisen, übersieht jedoch, daß überall, wo im Verkehr die Wahrung des Geschäftsgeheimnisses eine Rolle spielt, dieses Geheimnis von Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte getragen sein muß. Ein Geheimnis aber, dessen Gegenstand eine Straftat zu seinem Inhalte hat, muß unseres Erachtens gerade bei Aktiengesellschaften der Generalversammlung offenbart werden, auch dann, wenn das Gegenteil im Interesse der Gesellschaft liegen sollte. Es ist nicht möglich, die dem Aufsichtsrat auferlegte Sorgfalt von diesem Erfordernis zu trennen.

Als im Jahre 1904 der Direktor der Fabrik photographischer Apparate in Dresden, Hüttig, Unterschlagungen beging, gefälschte Akzepte in Umlauf setzte und sich mit den auf diese Weise erbeuteten Mitteln bei anderen Unternehmungen beteiligte, erklärte der Vorsitzende des Aufsichtsrates, daß bereits im Jahre 1903 Unterschlagungen und Falschbuchungen des Direktors entdeckt worden seien. Der Aufsichtsrat sei indes zum Resultat gelangt, keine Anzeige zu erstatten, da der

---

[1]) Auf S. 851 schreibt Prof. Rehm in seinem Werke wörtlich: „Verboten ist die unwahre und verschleierte Darstellung der Vermögenslage“.

Schuldige für die Unterschlagungen ausreichende Deckung bot und es nicht ratsam erschien, eine unnötige Beunruhigung in das Publikum zu tragen. Der als Fälscher entlarvte Direktor wurde daher beibehalten. Es stellten sich aber bald neue Unterschlagungen heraus, die nun zur Anzeige führten! —

In einem andern Falle, der sich bei der Bedburger Wollindustrie-Aktiengesellschaft im gleichen Jahre abspielte, stellte es sich heraus, daß die Bilanz per 31. Dezember 1902 eine bedeutende Überwertung der Aktiva enthielt, die auf falsche Inventuraufnahmen seitens des inzwischen verstorbenen Generaldirektors der Gesellschaft, des Kommerzienrats Silverberg, zurückzuführen waren. Gleichwohl brachte der Aufsichtsrat die Sache nicht vor die Generalversammlung mit der Begründung, daß es für die Geschäftsinteressen gefährlich sei, mit halber Wahrheit (der Aufsichtsrat hatte nämlich mit der Revision begonnen und hierbei unliebsame „Entdeckungen“ gemacht) an die Öffentlichkeit zu treten, ferner weil man von der Erbin des verstorbenen Generaldirektors Deckung zu erhalten hoffte. Erst als die mit der Revision beauftragte Treuhandgesellschaft Ausführlicheres an die Oberfläche zog und einen Bericht abstattete, der auch noch Lücken aufwies, hielt sich der Aufsichtsrat für berechtigt, am 28. Februar 1904 eine diesbezügliche Notiz an die Presse zu versenden.

Beide Fälle sind einander ähnlich. In beiden war das Motiv der Verheimlichung die Aussicht, Ersatz für den Schaden zu erhalten, die sich aber als irrig erwies, und in beiden Fällen interpretierten die Aufsichtsräte die Sorgfalt, welche das Gesetz von ihnen bei Erfüllung ihrer Obliegenheiten verlangt, so, daß sie sich zur Geheimhaltung der Unregelmäßigkeiten verpflichtet fühlten. An diese beiden Fälle, welche die Handelszeitung des „Berl. Tageblattes“ in Nr. 183 vom 11. April 1904 mitteilte, knüpfte das Blatt folgende Bemerkung:

„Der Aufsichtsrat wäre danach also in einen Konflikt geraten zwischen dem Prinzip der Geheimhaltung und dem Offenheitsprinzip. Auf diesen Konflikt hat vor einiger Zeit Prof. Rehm-Straßburg in einer in der ‚Deutschen Juristen-Zeitung‘ veröffentlichten Abhandlung hingewiesen, die den Titel führt: ‚Die Übertreibung des Offenheitsprinzips im Aktienwesen‘. Prof. Rehm kommt darin zu folgendem Resultat: ‚Pflicht und

Recht der Geheimhaltung bestehen noch, wo Mitteilung einer Tatsache für die Gesellschaft größere Übel im Gefolge hat als das Unterlassen der Mitteilung Nachteile für diejenigen, welche die Tatsachen nicht erfahren.‘

Die beiden oben angeführten Fälle können geradezu als Schulbeispiele für den von Professor Rehm konstruierten Fall gelten. Und da zeigt es sich denn, daß die rauhe Wirklichkeit derartige, am grünen Tisch konstruierte Theorien ad absurdum führt. Gerade weil der Aufsichtsrat der beiden Gesellschaften das Offenheitsprinzip im Interesse derselben durchbrach, hat sich der entstandene Schaden womöglich noch vergrößert.

Abgesehen davon, daß es den einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrats unmöglich ist, in derartigen Fällen, wie den oben aufgezählten, zu entscheiden, welches das größere Übel für die Gesellschaft ist: die Geheimhaltung oder die Mitteilung an die Öffentlichkeit, widerspricht ein derartiges Durchbrechen des Offenheitsprinzips völlig dem Geiste des Gesetzes. Das Handelsgesetzbuch hat zwar die Pflichten und Rechte des Aufsichtsrates, wie die Praxis ergibt, nicht scharf genug präzisiert, immerhin gibt es dem Aufsichtsrat eine ganze Reihe von Anweisungen, wie er in Fällen wie Hüttig und Bedburg zu handeln hat. Der § 246, Absatz 2, legt dem Aufsichtsrat die Pflicht auf, eine Generalversammlung einzuberufen, so oft dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich ist. Der § 247 gibt dem Aufsichtsrate das selbständige Klagerecht gegen die Vorstandsmitglieder. Der Aufsichtsrat braucht in den Fällen, wo es sich um seine Verantwortlichkeit handelt, nicht einmal einen Beschluß der Generalversammlung abzuwarten, er kann sogar gegen den Beschluß der Generalversammlung von seinem Klagerecht Gebrauch machen. Das Gesetz hat auch dem Aufsichtsrat die Pflicht aufgelegt, sich um die Qualifikation der von der Gesellschaft anzustellenden oberen Beamten zu kümmern. Wie sollte man da einen Aufsichtsrat entschuldigen, der einen als Fälscher entlarvten Direktor — angeblich im Interesse der Gesellschaft — beibehält?“

Der oberste deutsche Gerichtshof, das Reichsgericht in Leipzig, hat sich jüngst gegen die Rehmsche Lehre über das Offenheitsprinzip ausgesprochen und entschieden (Urt. d. R.-G. IV. Str.-Sen. vom 24. Okt. 1905), daß, wenn bei einer Aktien-

gesellschaft Veruntreuungen seitens des Vorstandes vorgekommen sind, dieselben vom Aufsichtsrat im Geschäftsbericht selbst dann erwähnt werden müssen, wenn für die der Gesellschaft aus ihnen entstandenen Ersatzansprüche Deckung vorhanden ist. Aus den Gründen heißt es:

„Der Geschäftsbericht einer Aktiengesellschaft soll zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung dienen. Er soll nicht nur den aus diesen Vorlagen in den Umrissen zu erkennenden Vermögensbestand der Gesellschaft, sondern daneben auch die Verhältnisse der Gesellschaft entwickeln und so einen Überblick über deren Stand zunächst bei Abschluß des Geschäftsjahres geben. Für die Beurteilung der Frage, was hiernach im einzelnen der Erwähnung oder Besprechung im Geschäftsbericht bedarf, müssen die Erwägungen maßgebend sein, die im besonderen Falle die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzustellen gebietet (§§ 241, Abs. 1, 249, Abs. 1, H.-G.-B.). Die Verhältnisse des vorliegenden Falles lassen es nicht rechtsirrig erscheinen, wenn die Strafkammer annahm, daß hier die umfangreichen Veruntreuungen des Direktors der Gesellschaft nicht unerwähnt bleiben durften, selbst wenn für die daraus der Gesellschaft gegen jenen erwachsenen Ersatzansprüche Deckung vorlag. Denn auch dann handelte es sich um ein für die Entlastung der Gesellschaftsorgane und die Neuwahl des Aufsichtsrates bedeutsames und hier um so wichtigeres Vorkommnis, als der Vorstand vom Aufsichtsrat in seiner Stellung belassen worden war.

Mit Recht hat die Strafkammer den Einwand zurückgewiesen, daß es unter den obwaltenden Umständen Pflicht des Aufsichtsrates gewesen sei, im Geschäftsberichte Mitteilungen über die Veruntreuungen zu unterlassen, weil derartige Mitteilungen den Zusammenbruch der Gesellschaft zur notwentigen Folge hätten haben müssen. Der Geschäftsbericht, so wurde dieser Einwand begründet, sei nur für die Aktionäre bestimmt und habe nur diesen Rechenschaft zu geben. Deren mutmaßlicher Wille und deren Interesse habe für die Gesellschaftsorgane die oberste Richtschnur zu bilden. Ihr Wille habe nur dahin gehen können, daß von den Vorkommnissen nichts in die Öffentlichkeit dringe, damit ihr Aktienbesitz nicht gefährdet werde. Das kapitalistische Interesse der Aktionäre sei be-

friedigt, wenn Veruntreuungen gedeckt seien; von solchen noch Kenntnis zu erhalten, daran bestehe für sie kein Interesse. Sei anzunehmen, daß für andere (Aktienerwerber oder Kreditgeber) solche Kenntnis von Bedeutung sei, so liege demgegenüber für die Gesellschaftsorgane ein Notstand vor.

Diese Auseinandersetzungen beruhen auf Rechtsirrtum. Daraus, daß die Veröffentlichung des Geschäftsberichts nicht gesetzlich ebenso vorgeschrieben ist, wie die Veröffentlichung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 256, Abs. 1, H.-G.-B.), ist nicht zu folgern, daß der Geschäftsbericht nur dem Interesse der Aktionäre diene und nur für diese bestimmt sei. Nach Abs. 2 des § 265 ist er zum Handelsregister einzureichen und schon so der Einsicht jedermanns zugänglich. (§ 9, Abs. 1, H.-G.-B.). Üblichermaßen versenden außerdem die Aktiengesellschaften ihre Geschäftsberichte an viel weitere Kreise als den der Aktionäre. Und die Vorschriften, zu deren Befolgung die Gesellschaftsorgane im öffentlichen Interesse an gesunder Entwicklung des Aktienwesens, wie zum Schutze des Publikums gegen unlautere Machenschaften überhaupt, unter Strafandrohung (im § 314, Abs. 1, Nr. 1, H.-G.-B.), angehalten werden, treffen ebenso die Darstellungen über den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft in den Gesellschaftsberichten, wie die Übersichten über deren Vermögensstand in den Bilanzen. Unter allen Umständen aber erheischte schon das Interesse der Aktionäre hinsichtlich der zu fassenden Beschlüsse aus den dargelegten Rücksichten die Bekanntgabe der Veruntreuungen. Einer besonderen Widerlegung der gänzlich verfehlten Hereinziehung eines Notstands ist man hiernach überhoben."

Wie die Wahrheit vom rechtlichen, so ist die Klarheit vom formalen Standpunkte aus als ein wesentliches Erfordernis der Bilanz zu betrachten. Von der Klarheit und Übersicht der Darstellung hängt es ab, ob der Aufbau (Struktur) der Bilanz ein solcher ist, daß ein Einblick in die Vermögenslage der Gesellschaft im einzelnen wie im ganzen sich aus ihr gewinnen läßt oder nicht.

Das Schweizerische Obligationsrecht bestimmt in Art. 656 was folgt:

„Die Bilanz ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß die Aktionäre einen möglichst sichern

Einblick in die wirkliche Vermögenslage der Gesellschaft erhalten."

Mit Bezug auf die Bilanzklarheit bietet jede Gattung von Aktiengesellschaften für die richtige Bilanzierung eigenartige Schwierigkeiten. Diese Schwierigkeiten werden wesentlich dadurch erhöht, daß kein fester Rahmen für die Bilanz besteht[1]), in welchem in einer bestimmten Ordnung die Aktiv- und Passivposten eingefügt werden können. Bei sehr vielen Aktiengesellschaften ist die Bilanz so gehalten, als ob diese nur dazu da wäre, um Rätsel aufzugeben. Man ist bei ihnen auf das Raten und Vermuten angewiesen. Und das kann doch unmöglich der Zweck gewesen sein, aus welchem das Gesetz (§ 265 H.-G.-B.) die Veröffentlichung der Bilanz (Publikationspflicht) vorschrieb.

Dieser Buntscheckigkeit, Willkür und Bilanzverwilderung ist es zuzuschreiben, wenn es dem Publikum so schwer wird und auch dem Fachmanne nur selten gelingt, sich aus den veröffentlichten Bilanzen ein annähernd klares Bild von der Vermögenslage der Gesellschaften zu machen. Zweckmäßig hätte die Befugnis und die Verpflichtung zur Aufstellung von Bilanzschemata für die Hauptgruppen der Aktiengesellschaften dem Bundesrat übertragen werden sollen. Wenn es möglich gewesen ist, für Versicherungsgesellschaften wichtige Grundsätze der Bilanzierung gesetzlich festzulegen[2]), und es gelungen ist, für Hypothekenbanken ein einheitliches Schema für den gleichen Zweck zu schaffen[3]), so kann es keinem Zweifel unterliegen, daß dieselbe Aufgabe auch für alle andern Arten von Aktiengesellschaften lösbar wäre.

Diese andern Arten müßten mit Bezug auf ihre Bilanzen in sieben Hauptgruppen geschieden werden. Es hätten zu gehören:

Zur Gruppe I Sämtliche industriellen Gesellschaften.
Zur Gruppe II Die Gasanstalten und Elektrizitätswerke.

[1]) Sowohl der erste, als auch der zweite Entwurf zum Aktiengesetz von 1884 enthielt Vorschriften, welchen zufolge der Reichskanzler bezw. der Bundesrat zur Anordnung von Zwangsformularen für Bilanzen ermächtigt werden sollte. Die Reichstagskommission hatte jedoch diesen Vorschlag abgelehnt.

[2]) Reichsgesetz über die privaten Versicherungsunternehmungen v. 12. Mai 1901. § 22, Abs. 3; § 36, Abs. 1, Nr. 3; § 52, Abs. 1.

[3]) Hypothekenbankgesetz v. 13. Juli 1899. § 24, Ziff. 1—8, u. § 28, Ziff. 1—7.

Zur Gruppe III Die gewöhnlichen Banken und Finanzinstitute.
Zur Gruppe IV Die Emissionshäuser.
Zur Gruppe V Die Verkehrs- und Transportgesellschaften.
Zur Gruppe VI Die Versicherungsgesellschaften.
Zur Gruppe VII Die gemeinnützigen und Verkehrsanstalten.

Jede dieser sieben Haupterwerbsgruppen hätte in der Bilanz in Ansehung der Eigenart ihrer Betriebsform ihre speziellen Konti klar und übersichtlich auszuweisen.

In sämtlichen Bilanzschemata aber hätte der Grundsatz vorzuherrschen, daß die immobilen Posten des Aktivvermögens wie des Passivvermögens streng getrennt von den mobilen zu halten sind.

Unter immobilen Posten des Aktivvermögens sind alle Werte zu verstehen, die nicht zur Veräußerung, sondern den Zwecken der Gesellschaft dienen. Hierher gehören: Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Werkzeug, Geräte und dergleichen. Ferner die ideellen Werte, wie Patente, Verlagsrechte, Firmenwert.

Zu den mobilen Posten des Aktivvermögens zählt man: Geld, Guthaben an Banken, Wechsel, Effekten, Zinsscheine, den Vorrat an Waren, die Fabrikate und Rohmaterialien und die Außenstände, soweit diese jederzeit oder innerhalb einer Frist von drei Monaten einziehbar sind.

Immobile Posten des Passivvermögens sind diejenigen Werte, welche nicht zurückgefordert werden können, oder die erst in längerer, im voraus bestimmter Frist rückzahlbar sind. Zur erstern Kategorie gehören: das eingezahlte Aktienkapital, die verschiedenen Reservefonds, der Amortisations- oder Erneuerungsfonds sowie die Unterstützungskasse für das Personal. Zur letztern Kategorie zählt man: Hypothekenschulden und Obligationskapitale.

Zu den mobilen Posten des Passivvermögens rechnet man alle diejenigen Schulden, deren Rückzahlung von den Gläubigern sofort oder innerhalb einer Frist von drei Monaten eingefordert werden kann. Hierher gehören: Akzepte, Lieferantenforderungen, aufgenommene Baardarlehen.

Das Merkmal einer gesunden Bilanz besteht darin, daß möglichst wenig immobile Bilanzposten vorhanden sind, sodann, daß sämtliche mobilen Passivposten durch die mobilen Aktiv-

posten gedeckt sind[1]). Der Zustand der Bilanz ist in diesem Falle ein „liquider".

Auf die Liquidität der Bilanz ist bei Aktiengesellschaften ein großer Wert zu legen, weil nur so im Bedarfsfalle Bestände ohne Einbuße versilbert werden können. Diese Liquidität darf nicht nach hergebrachter Schablone, d. h. so dargestellt werden, als ob man sie erst erraten müßte, sondern sie muß aus der Bilanz, mindestens aber aus dem Geschäftsbericht hervorgehen. Dies ist nur zu erreichen, wenn die Gesellschaften verpflichtet würden, jedes ihrer größeren Engagements, gleichgültig ob sie dem Effekten-, Konsortial-, Kontokorrent- oder Wechselgeschäft angehören, namentlich, das heißt kontomäßig und mit Ziffernangabe, sei es in der Bilanz selbst oder im Geschäftsbericht, anzuführen.

Bei Fabriken ist darauf zu achten, daß die eingekauften Rohstoffe nicht mit dem Lager fertiger Produkte zusammengeworfen werden. Die Bilanzklarheit erheischt vielmehr strikte Trennung dieser beiden Kategorien und getrennte Angabe der Rohmaterialien und der verkaufsfähigen Erzeugnisse.

Die Maßregel verhindert (immer vorausgesetzt, daß der Aufsichtsrat seine Pflicht tut), daß abnorme Ein- und Verkäufe von Rohstoffen oder Fertigfabrikaten gemacht werden können, wie dies gewöhnlich zu Spekulationszwecken zu geschehen pflegt, ohne von dem kontomäßig getrennten Nachweis verraten zu werden. Gewiß wird das Bilanzschema den unlautern Geschäften den „Garaus" nicht zu machen vermögen; aber das Versteckspielen mit abnormen Summen, das durch das heutige Bilanzchaos und besonders durch das Zusammenwerfen der Konti gefördert wird, würde bei dem festen Gefüge eines sachlich gegliederten Bilanzschemas erheblich erschwert werden.

---

[1]) André-Sayous stellt in seinem in der „Revue d'Économie politique" (Februar 1899) veröffentlichten Artikel: „Les banques allemandes en cas de crise ou de guerre", den deutschen Banken das Zeugnis aus, daß sie es bisher trefflich verstanden hätten, die Liquidität ihrer Bilanzen dem Werdegang der heimischen Volkswirtschaft entsprechend zu regulieren. Er berechnet das Prozentualverhältnis der liquiden Mittel zu den Verbindlichkeiten bei den deutschen Banken für die Jahre 1891—1899 wie folgt: 1891 : 95%, 1892 : 91%, 1893 : 88%, 1894 : 83%, 1895 : 73%, 1896 : 75%, 1897 : 79%, 1898 : 76%, 1899 : 78%; vergl. Les Banques de Dépôts", S. 298, Anm. 1.

Die Bilanz einer Aktiengesellschaft darf auf keinen Fall sich als eine Sphinx darbieten; sie muß vielmehr dargestellt werden, so klar, daß auch der gebildete Laie sich aus ihr ein Urteil über die Vermögenslage bilden kann, und so wahr, daß auf die Richtigkeit der aufgestellten Aktiva und Passiva, sowie der ausgewiesenen Überschüsse mit Sicherheit gezählt werden kann.

Die Revision der Bilanz an sich.

Bei Einbringung des Geschäftsvermögens in die Bilanz müssen die Bewertungen nach den Grundsätzen der §§ 39 und 261 des H.-G.-B. mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vorgenommen werden. Der Einbringung muß eine Inventarisierung sämtlicher Vermögensbestände vorausgehen. Denn Inventar und Bilanz sind nicht nur begrifflich, sondern auch gesetzlich voneinander verschieden. Freilich gibt es Kaufleute und Direktoren von Aktiengesellschaften genug, die sich um das Gesetz ebensowenig kümmern, wie um die Technik der Buchführung. Ihnen geht der Betrieb an sich über alles, weil sie nicht wissen, daß eine falsche Buchung, eine Vernachlässigung der Bücher oder eine unsachliche Buchführung das Geschäft ebenso schädigen kann, wie ein Mangel in der Fabrikation [1]). Es ist daher wichtig, daß außer der Aufstellung eines Inventars jedes Jahr auch eine Bilanz gezogen wird. Die Nichtbeachtung dieses Erfordernisses zieht im Konkursfalle Strafe nach sich. Die Berufung auf einen Rechtsirrtum würde den Kaufmann nicht straffrei ausgehen lassen, weil der Grundsatz gilt, daß „Unkenntnis der Gesetze nicht vor Strafe schützt“.

Dem Kaufmanne (und sämtliche Aktiengesellschaften haben gemäß § 6 und § 210, Abs. 2, des H.-G.-B. Kaufmannseigenschaft), der nach Lage seines Geschäftes nicht imstande ist,

---

[1]) Bei einem schlesischen Werke hatte es sich herausgestellt, daß seit 1½ Jahr keine Fakturen mehr (angeblich wegen Überlastung des Buchhalters) an die Kunden versandt wurden, wodurch das Werk um etwa 400000 Mk. geschädigt worden ist. Berl. Tagebl. Nr. 473 v. 17. September 1906.

jährlich das Inventar seines Lagers aufzunehmen, hat das Gesetz (§ 39, Abs. 3, H.-G.-B.) nachgelassen, dieses Inventar alle zwei Jahre anzufertigen. Hiervon wird „die Verpflichtung, alljährlich Bilanz zu ziehen, nicht berührt". Das Gesetz läßt hiernach keinen Zweifel zu, daß es sich um zwei getrennte Schriftstücke handelt, die gefordert werden.

Hierbei sei auf eine interessante Meinungsverschiedenheit zwischen Handelsgesetz und Reichsgerichtsentscheidung bezüglich der Inventarisierung des Warenlagers hingewiesen. Das Handelsgesetzbuch schreibt nämlich in § 39, Abs. 3 diesbezüglich vor:

> „Hat der Kaufmann ein Warenlager, bei dem nach der Beschaffenheit des Geschäfts die Aufnahme des Inventars nicht füglich in jedem Jahre geschehen kann, so genügt es, wenn sie alle zwei Jahre erfolgt. Die Verpflichtung zur jährlichen Aufstellung der Bilanz wird hierdurch nicht berührt."

Das Verkehrte dieser Anordnung (zweijähriges Inventar bei einjähriger Bilanz) leuchtet ein[1]). Denn wenn das Gesetz in den Jahrgängen, in welchen die Inventarisierung des Warenlagers ruht, dennoch die Ziehung der Warenbilanz fordert, so kann dies nur auf Grund von Schätzungen geschehen. Schätzungen aber sind von den Tatsachen mehr oder minder abweichende Vermutungen, also für eine Bilanz unbrauchbare Wertgrößen. Denn die Bilanz soll Tatsachen, Wahrheiten enthalten. Wie soll sie das aber, wenn das Gesetz selbst Gegensätze schafft, die ihr die getreue Darstellung einer Vermögenslage unmöglich machen?

Nun hat ganz richtig das Reichsgericht (Entsch. IV, Strafsenat, vom 2. November 1900), was folgt ausgesprochen:

> „Angesichts des Umstandes, daß die Aufnahme des Inventars des Warenlagers sich als wesentliche Grundlage und Vorbedingung für die Bilanzziehung darstellt, erscheint es nicht rechtsirrig, wenn einem Vermögensverzeichnisse, das

---

[1]) Eingehend behandelt ist die Frage des gesetzlich zugelassenen zweijährigen Wareninventars bei einjähriger Bilanz in R. Beigel, Die Buchführung nach den gesetzlichen Bestimmungen des Deutschen Reichs und des gesamten Auslandes, S. 84, 85 (Leipzig 1891), und in R. Beigel, Allgemeines deutsches Buchführungsrecht, S. 65 ff., Leipzig 1900.

an deren Stelle sich prinzipiell mit einer mehr oder weniger willkürlichen Schätzung von Bestand und Wert des Warenlagers begnügt, jede Bedeutung als Bilanz, mithin die Eigenschaft einer solchen selbst, abgesprochen wird."

Wenn in vorstehender Entscheidung dem fraglichen Vermögensverzeichnis jede Bedeutung als Bilanz abgesprochen wird, so hat dies zweifellos seine Richtigkeit. Nicht richtig aber ist, wenn das Reichsgericht einem Vermögensverzeichnis nur darum die Bilanzeigenschaften abspricht, weil darin das Warenlager schätzungsweise aufgenommen ist.

Unseres Erachtens ist, entgegen der Behauptung des Reichsgerichts, das Vermögensverzeichnis auch dann nicht Bilanz, wenn in demselben das Warenlager nicht schätzungsweise, sondern bei tatsächlicher Aufnahme und Bewertung nach den Marktpreisen Aufnahme gefunden hat, und zwar von Gesetzes wegen; denn das Gesetz verlangt zwei formell getrennte Urkunden: ein Inventar und eine Bilanz (§ 39, Abs. 2, H.-G.-B.).

Ist nach den Grundsätzen doppelter Buchführung gebucht worden, so müssen, sobald diese Buchungen aus dem Hauptbuche auf die Bilanz gebracht sind, die Sollspalte und Habenspalte der Bilanz miteinander übereinstimmen. Die Bilanz an sich braucht darum noch nicht richtig zu sein. Jene Übereinstimmung ist lediglich eine rein formale, mechanische; sie schützt aber mitnichten die haftpflichtigen Aufsichtsräte vor fingierten Buchungen, Buchungsverschleierungen und Unterlassungen. Diesen Schutz vermag nur eine materielle Prüfung der einzelnen Bilanzposten und der damit zusammenhängenden Unterlagen zu bieten.

Findet eine ständige Überwachung und Revision der Buchführung statt, so bietet die Prüfung der Bilanz keinerlei Schwierigkeit. Denn da die Konti des Hauptbuchs nach den Vorbüchern und diese nach den Belegen regelmäßig geprüft werden, so müssen die Saldi, so wie diese bei doppelter Buchführung allmonatlich von der Monatsbilanz und am Jahresschluß von der Jahresschlußbilanz nach dem Hauptbuche ausgewiesen werden, mechanisch und mathematisch stimmen.

Die Jahresschlußbilanz ist dann auch nichts anderes als eine Monatsbilanz, mit dem Unterschiede, daß auf diesen Monat gerade der Schluß des Geschäftsjahres fällt und daß aus der

Jahresschlußbilanz sämtliche Gewinn- und Verlustkonti durch Abgabe ihrer Resultate an Kapitalkonto ausgeschieden sind.

Findet also eine kontinuierliche Buchführungsrevision statt, so kann von einer eigentlichen Bilanzrevision in dem von der Praxis angenommenen Sinne des Wortes keine Rede sein. Es ist vielmehr nur nachzuprüfen, ob die Saldi der Hauptbuchkonti richtig in die Aktiva und Passiva der Bilanz eingestellt sind.

Als Bilanzposten besonderer Art sind anzusehen die speziellen Saldi der Hauptbuchkonti, wie solche bei Emissionsbanken, bei Pfandbriefinstituten, bei Versicherungsgesellschaften, bei Straßenbahnen und bei Gas- und Elektrizitätswerken vorkommen [1]).

Von einer gesunden Bilanz muß man verlangen können, daß die mobilen Passivposten durch die mobilen Aktivposten gedeckt werden, denn nur in diesem Falle ist der von der Bilanz nachgewiesene Status ein liquider [2]).

Bei Prüfung der Bilanzposten, als der Ausläufer der hinter ihnen stehenden Hauptbuchkonti, empfiehlt es sich, die einzelnen Aktiv- und Passivsummen mit den analogen Beträgen der letzten Jahrgänge zu vergleichen, um im Vergleichsbilde festzustellen, ob wesentliche Veränderungen gegeneinander stattgefunden haben. Starke Abweichungen, sei es nach oben oder nach unten, müssen auf ihre Begründung hin untersucht werden.

Ideelle und materielle Bilanzposten.

Man versteht unter ideellen Bilanzposten solche Posten, die weder einen fungiblen (verbrauchbaren) noch sonst einen Kurantwert haben. Hierzu gehören: ungeschützte Fabrikationsgeheimnisse, Schutzmarken, das Firmenrecht, die Kundschaft. Sodann Patente, Modelle, Lizenzen, Konzessionen, soweit zu ihrer Erlangung Aufwendungen notwendig waren. Auch erworbene Rechte, wie Verlagsrechte, Wasser- und Grubengerechtsame u. dergl., können als ideelle Aktivposten angesehen werden.

---

[1]) Näheres hierüber siehe bei R. Beigel, Das Buchführungsrecht. II. Bd. Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. Verlag der mod. kaufm. Bibliothek. Leipzig.

[2]) Über „mobile und immobile Posten“ vergl. bei „Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit“.

Bilanzposten sind materiell, wenn es sich bei ihnen um wirtschaftliche Güter, d. h. um Werte handelt, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sind.

Die ideellen Bilanzposten dürfen nicht stets stationär, d. h. mit ein und demselben Wert auf der Bilanz erscheinen; vielmehr ist auf eine allmähliche Amortisation derselben Bedacht zu nehmen. Sie liefern keinen ziffernmäßig nachweisbaren Nutzen und haben nur einen Buchwert, dessen aktivische Behandlung sukzessive aus der Bilanz verschwinden muß. Diesen Posten wohnt mehr Unkosteneigenschaft bei, wennschon die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Gedanken stehen.

Ein Status, wie die Bilanz, der den kältesten Realismus darstellt, kann für die Dauer ideelle, eigentlich unreelle Posten nicht vertragen, weil sonst fingierte Aktiven gezüchtet würden, die einer Gesellschaft verhängnisvoll werden könnten.

Der früher beliebten Einstellung von Unkosten für Drucksachen, Projektions- und Studienarbeiten, sowie Einrichtungs- und sonstige Verwaltungskosten in die Aktiven der Bilanz, mit denen besonders die Eisenbahn-Gesellschaften Unfug trieben, wurde durch die Vorschriften des § 261, Ziff. 4, des Handelsgesetzbuchs, welcher lautet: „Die Kosten der Errichtung und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden", ein Riegel vorgeschoben[1]).

Unter die materiellen Werte fallen sämtliche Teile des Geschäftsvermögens, also das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital. Sie bilden im kaufmännischen und wirtschaftlichen Sinne das gesamte, in dem Betriebe werbende, d. h. zur Erzielung des gewerblichen Ertrags unter Mitwirkung von Arbeit verwendete Vermögen. Zum Unterschiede von den ideellen Werten findet bei diesen ein fortwährender Umlauf statt, aus welchem Kreislauf das Geschäftsresultat (Gewinn — Verlust) in die äußere Erscheinung tritt. Bei diesen Werten ist darauf zu achten, daß im Verhältnis zu ihrem Verschleiß eine entsprechende

[1]) Nur die Reichsbank ist befugt, anderen Grundsätzen zu folgen. In dieser Beziehung bestimmt § 13, Ziff. 2, ihres Statuts v. 21. Mai 1875 was folgt: „Von den Kosten der Organisation und Verwaltung dürfen nur die Ausgaben für die Herstellung der Banknoten auf mehrere Jahre verteilt werden. Alle übrigen Kosten sind ihrem vollen Betrage nach in der Jahresrechnung unter den Ausgaben aufzuführen".

Abnutzungsquote alljährlich auf ihren buch- und bilanzmäßigen Betrag zur Abschreibung gelangt. Bei etwaigem Ersatz haben die bisherigen Beträge aus den Aktiven der Bilanz auszuscheiden.

Eine besondere Spezies bilden auf der Passivseite der Bilanz die Abschreibungskonti. Sie gehören nicht zu den ideellen Bilanzposten, weil sie das Korrektiv für die entsprechenden Aktivkonti bilden, deren augenblicklicher Wert erst im Zusammenhang mit jenen Abschreibungen im Sinne von Abzugssummen festgestellt werden kann. Eine gleiche Eigenschaft besitzt das aktive Disagiokonto bei Emissionsbanken gegenüber den unter Pari ausgegebenen, aber zu Pari gebuchten Emissionen.

Wie muß die Revision ausgeübt werden.

Allgemeines.

Eine Buchführung kann aus verschiedenen Gründen revidiert werden, und zwar:

1. um zu ermitteln, ob bei der Jahresschlußbilanz die Vermögenslage und der ausgewiesene Reingewinn richtig zum Ausdruck gebracht ist;

2. um den Gründungshergang bei einer Simultangründung, Sukzessivgründung oder einer qualifizierten Gründung zu prüfen;

3. um einen ganz speziellen Vorgang, z. B. den Umsatz im Waren- oder Effektenverkehr oder einzelne Bestände oder die Summe der Debitoren und Kreditoren oder irgend ein Verdachtsmoment festzustellen.

Bezüglich der Prüfung des Gründungsvorgangs oder der Geschäftsführung einer Aktiengesellschaft bestimmt das Handelsgesetzbuch was folgt:

> § 266, Abs. 1. Die Generalversammlung kann mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Revisoren zur Prüfung der Bilanz oder zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung beschließen.

Das Gesetz unterscheidet hiernach scharf zwischen Bilanzrevisoren und Gründungsrevisoren (vergl. §§ 192, 193, 194 H.-G.-B.). Gegenüber den Festsetzungen des früheren Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuchs bedeutet die Bestimmung des § 266, Abs. 1, eine wesentliche Erweiterung. Denn während

nach letzterem Recht die Ernennung von Bilanzrevisoren von bestimmten Kauteln (Vertagung der Verhandlung bei einem mit einfacher Stimmenmehrheit gestellten Antrag oder Angabe bestimmter Bilanzmängel, falls der Antrag auf Ernennung von der Minderheit herrührt) abhängig gemacht war, streicht das neue Gesetz diese Kauteln und verlangt nur einfache Stimmenmehrheit. Die Wahl der Revisoren muß auf die Tagesordnung gesetzt werden. Es kann aber auch schon generell im Statut eine Prüfung der Bilanz durch Revisoren obligatorisch gemacht werden[1]).

Die besondere Hervorhebung, daß zur Bestellung von Revisoren einfache Stimmenmehrheit erforderlich ist, soll bedeuten, daß das Recht durch das Statut nicht beschränkt werden kann, also zwingendes Recht ist[2]).

Die bestellten Revisoren sind Organe der Gesellschaft, und ihre Ermittlungen sind so anzusehen, wie wenn die Generalversammlung selbst durch ihr Organ die Prüfung vorgenommen hätte. Die Wahrnehmungen, die die Revisoren machen, muß demnach die Gesellschaft gegen sich gelten lassen[3]).

Zur Erfüllung der ihnen nach § 267 obliegenden Verpflichtungen (Bereitstellung der Buchführung und der Bestände) sind Vorstand und Liquidatoren durch Ordnungsstrafen (§ 319 H.-G.-B.) anzuhalten.

Der Bericht der Revisoren ist dem Handelsregister einzureichen, das ihn zu den Akten nimmt, aber nicht veröffentlicht. Dagegen ist die Einsicht jedem gestattet.

Der Schwerpunkt des § 266, Abs. 1, liegt darin, daß die Generalversammlung die Prüfung der Bilanz durch besondere Revisoren beschließen kann. Sie muß dies demnach nicht, und nur in den allerwenigsten Fällen tut sie dies in der Tat. So bleibt denn bestehen, daß die Bilanzrevisonspflicht dem Aufsichtsrate zufällt. Wie dieses Organ sich seiner Prüfungspflicht entledigt und welche Folgen diese Art von Revision zeitigt, wird an anderer Stelle gezeigt. Demgegenüber sind die Gefahren, wenn Unregelmäßigkeiten im Rechnungswesen einer Aktiengesellschaft unaufgedeckt bleiben, schwerwiegend,

[1]) Vergl. Kayser, S. 167, Anm. 2.

[2]) Denkschrift. S. 161. Vergl. Pimer, S. 221.

[3]) Vergl. R.-O.-H.-G. Bd. 22. S. 277.

weil deren Geschäftsgebahren über den privatrechtlichen Interessenkreis hinausgeht, und ihre Handlungen und Unterlassungen ein öffentlich-rechtliches Interesse in Anspruch nehmen.

Hierbei ist davon auszugehen, daß, wo im Gesetz von einer Bilanzrevision die Rede ist, was sich so anhört, als ob man nur am Geschäftsjahresschluß zu revidieren brauchte, man an diese Auslegung sich nicht halten darf. Eine richtige Würdigung der Sache muß zum Schluß gelangen, daß die Buchführung einer ununterbrochenen Revision unterstellt werden muß, wenn die Kontrolle wirksam sein soll. Der eigentliche Wert der Revision liegt in ihrer Kontinuität. Geschieht dies, so erfordert der Monat, in welchen der Abschluß fällt, keine andere Revisionsvorkehrung, wie irgendein anderer Monat auch. Bei einer solchen Revision können sich Fehler oder Unregelmäßigkeiten immer nur einen Monat lang erhalten, nämlich so lange, als dieser betreffende Monat noch nicht unter die kritische Lupe der Revision genommen ist, während bei einem Zuwarten mit der Revision bis zum Jahresschluß Fehler und Unregelmäßigkeiten weit schwieriger zu entdecken sind, und bis sie entdeckt sind, können sie bereits alles mögliche Unheil angerichtet haben.

Der Effekt, den unrichtige Buchungsdarstellungen erzeugen, kommt im Abschlußergebnis zum Ausdruck, denn jede einzelne Zahl (Position) in der Buchführung ist eine mathematische Größe, die den Inhalt der das Vermögen zusammensetzenden Konti je nachdem positiv oder negativ beeinflußt. Solche Beeinflussungen können entstehen:

1. durch unwillkürlich begangene Fehler,
2. durch willkürlich erzeugte Unrichtigkeiten.

Zu den unwillkürlichen Fehlern sind zu zählen: alle auf Unachtsamkeit oder Unverständnis beruhenden Fehler und Irrtümer, zu den willkürlichen die in böser Absicht, also in mala fide, vorgenommenen Bucheinträge, sogenannte Falschbuchungen oder Malversationen. Auf gleicher Höhe stehen die wissentlich und zum Zweck einer fiktiven Erhöhung der Aktiva zu hoch bewerteten Vermögensgegenstände oder zu niedrig bemessenen Amortisationsquoten und dergleichen. In allen solchen Fällen liegt eine Vorspiegelung falscher Tatsachen

vor, die, soweit damit eine Aneignung widerrechtlicher Vermögensvorteile angestrebt wird, auf Betrug hinausläuft.

Zweck der Buchführungsrevision ist nun, jede mögliche Eventualität, die für einen Betrieb aus unwillkürlichen oder willkürlichen Unregelmäßigkeiten im Rechnungswesen entstehen kann, dadurch zu beseitigen, daß jede mit guter oder böser Absicht vorgenommene unrichtige Buchung aufgedeckt und ihr etwaiger Einfluß auf das Gesamtergebnis rechtzeitig durch Richtigstellung paralysiert wird.

Soll eine Revision Zweck haben und nicht bloß Formsache sein, so dürfen ihr in Erfüllung ihrer Aufgabe keine Schranken auferlegt werden. Sie muß das gesamte Revisionsmaterial Stück für Stück mit Bezug auf Rechtsform, Buchhaltungstechnik und wirtschaftlichen Effekt im logischen und organischen Zusammenhange mit den Büchern sine ira et studio prüfen. Insbesondere darf der Revisor nicht im Umfange seiner Revisionsarbeiten beschränkt werden und den Auftrag erhalten und ihn akzeptieren, nach einem ihm vom Auftraggeber vorgezeichneten Zirkel die Bilanz zu revidieren. Seine Ernennung darf nicht von denjenigen ausgehen, die selbst mit ihrer Geschäftsführung unter der Pflicht der Rechnungslegung stehen. Dies erfordert Unabhängigkeit der Revisorenstellung von Gunst oder Mißgunst. Der Revisor ist — um ein bekanntes Wort zu parodieren — „unabhängig, oder er ist nicht“.

Die Revision muß, und wenn die Belege als noch so sicher sich geben und von den eigenen Dienststellen mit noch so vielen Vermerken über den richtigen Lauf des Belegstücks versehen sind, mit einem gesunden Mißtrauen an das Material herantreten. Denn wenn der Revisor alles für gut und schön hält und von Vertrauensseligkeit beherrscht wird, so wird niemals etwas Rechtes bei seiner Prüfung herauskommen.

Man vergesse nicht, daß mit den strengen Normativbestimmungen des § 261 des H.-G.-B., unter welchen die Bilanz aufgestellt werden muß, insbesondere aber mit den schärferen Kontrollmaßregeln, die für die Bücher und das gesamte Rechnungswesen verlangt werden, auch das Raffinement im Bilanzfälschen größer geworden, die Kunst derer gewachsen ist, die durch Falschbuchungen ihre Betrügereien, Unterschleife und Schiebungen so zu verstecken verstehen, daß selbst der

gewiegteste Fachmann sie nur sehr schwer aufzudecken vermag.

Auch sollte der Revisor sich nicht bloß auf den Inhalt der Konti und Belege beschränken, sondern er sollte weiter gehen, und sofern es immer möglich ist, auch in den Korrespondenzen nachblättern. Dort stehen oft Dinge, von denen die Schulweisheit sich nichts träumen läßt und die dem Revisor, der in den Büchern alles noch so schön und gut finden mag, über manchen Vorgang die Augen öffnen könnten. Sie würden ihm zeigen, wie unrichtig es ist, wenn man mit Bezug auf die Buchführung glaubt: quod non est in actis, non est in mundo.

Übrigens wäre es durchaus verkehrt, anzunehmen, daß eine Revision nur aus befürchteten Betrügereien vonnöten wäre; vielmehr darf man davon ausgehen, daß in die Ehrlichkeit und Zuverlässigkeit von Direktion und Beamten im allgemeinen Vertrauen zu setzen ist. Wenn trotzdem regelmäßige Revisionen als durchaus notwendig erachtet werden, so geschieht dies aus der Erkenntnis heraus, daß allen Teilen nur damit gedient sein kann, gegenüber der Verantwortung, welche Aufsichtsrat und Direktion den Aktionären schulden, die Sicherheit sich zu verschaffen, daß alles in bester Ordnung ist.

Das Beamtenpersonal hat der Revisionsinstanz auf Befragen bezüglich der gemachten Anstände wahrheitsgetreu Rede und Antwort zu stehen. Berichte derjenigen Beamten, deren Amtstätigkeit und Rechnungsführung zu kontrollieren sind, können nur neben den eigenen Erkenntnisquellen des Revisors in Betracht kommen.

Den Maßnahmen zur Abstellung von Übelständen und zur Sicherung des Revisionszwecks muß unbedingt Folge geleistet werden. Wird schriftliche Beantwortung oder Aufklärung beanstandeter Punkte verlangt, so hat dies ohne weiteren Aufschub zu geschehen. Hierbei haben die Dienststellen jede Kritik beiseite zu lassen und sich lediglich auf präzise, den Kern der Sache treffende Erwiderungen zu beschränken.

Verdeckte und offene Zeichen des Unwillens oder gar der Renitenz gegenüber der Revisionsinstanz sind stets die Merkmale dafür, daß irgendwo etwas „faul" sein muß. Denn wer seiner Sache sicher ist, braucht die Revision nicht als eine Belästigung, als einen „ungebetenen Gast" zu betrachten, sondern

er darf in ihr einen zwar streng urteilenden, aber doch von Wohlwollen beseelten „Hausfreund“ und Berater erblicken, der nichts weiter als nur nach dem Rechten sehen und Lücken und Fehler aufdecken will. Der zur Rechnungslegung Verpflichtete wird, dafern er seine Sachen in Ordnung hat, nach geschehener Entlastung sich nicht bloß wieder freier fühlen, sondern auch das stolze Bewußtsein in sich tragen, der Revision Gelegenheit gegeben zu haben, sich von der guten Ordnung der Bücher und dem absolut regulären Gang der Geschäfte eingehend überzeugt zu haben.

Erregen einzelne Punkte den Verdacht des Revisors, so müssen die Verdachtsmomente unauffällig beobachtet und verfolgt werden, wie diese sich weiter entwickeln. Ist einmal der „leitende Faden“ gefunden, nach dem „gearbeitet“ wurde, dann dauert es gewöhnlich nicht mehr lange, bis der vollendete Betrug offengelegt ist.

Um den Revisionszweck zu erreichen, ist es notwendig, daß die Revision der Buchführung eine sachgemäße und eine gründliche sei.

Eine Revision ist sachgemäß, wenn sie alle diejenigen zum Rechnungswesen gehörigen Faktoren in den Bereich der Kontrolle zieht, die in der Eigentümlichkeit des Betriebes wurzeln. Gründlich ist sie, wenn sie sämtliche Haupt- und Nebenbelege einfordert und sich nicht damit begnügt, die Übereinstimmung der Buchresultate mit der Bilanz, also die Gleichwertigkeit zweier Zahlenreihen festzustellen, sondern wenn sie in die Tiefe — bis zur Ursache der Buchung heruntersteigt, da, von wo aus gewöhnlich die beabsichtigte Unregelmäßigkeit ihren Ausgangspunkt nimmt. Nur selten wird, wie die Erfahrung lehrt, die Revision, abgesehen vom Kassenverkehr, bei den Journalbuchungen oder Überträgen auf Erfolg rechnen können. Dahingegen sind bei den primitiven Unterlagen (Billettverkauf bei den Straßen- und Eisenbahnen, Lagerschein- und Frachtenverrechnung bei Transport-Gesellschaften, Ausgangsscheine im Fabrik- und Warenverkehr, Strom- und Gasverbrauch bei Elektrizitätswerken und Gasanstalten) schon die gefährlichsten Unterschleife entdeckt worden. Man bleibe eingedenk, daß die Buchhaltung bereits mit dem einfachsten Materialentnahmeschein einsetzt, und daß in den meisten Fällen die untersten

Organe, die gewöhnlichen Arbeiter, mit ihren Manipulationen, Entnahme, Verwenden und Einbringen von Materialien die wichtigsten Grundlagen für die Buchhalterei und das Rechnungswesen überhaupt abgeben und entscheidende Faktoren für die Kalkulation wie für die Bilanz bilden. Darum sichere man sich die hier in Betracht kommenden Angaben durch eine geeignete Kontrolle mittels eines dem speziellen Betrieb angepaßten Systems von Abreißregistern, von denen aus die Buchführung ihren Ausgangspunkt nehmen kann.

Hieraus ergibt sich, daß sehr wohl die Endzahlen der Bücher mit den Bilanzpositionen in schönster Harmonie sich befinden können, während die Unterlagen falsch sind.

Es müßte schon ein plumper Betrüger sein, der nicht verstände, seinen Betrug durch die Herstellung einer oberflächflächlichen Übereinstimmung zwischen den Buchsaldi und der Bilanz künstlich zu verdecken. Aber eben nur künstlich; denn eine gründliche und mit Sachverständnis vorgenommene Revision soll dem natürlichen Hergang klar ins Auge schauen, den Entstehungsgrund prüfen und die Unterlagen, von der Grundbuchung angefangen, durch sämtliche Bücher hindurch, über welche die Post geführt wurde und zu führen war, hinauf bis zur Bilanz genau verfolgen. Setzen wir z. B. den Fall, daß das Debitorenkonto übereinstimmend mit der Bilanz einen Sollsaldo von 68000 Mk. ausweist, so würde mit dieser Übereinstimmung ja äußerlich die Richtigkeit des Verfahrens gewahrt sein. Damit aber ist noch gar nichts bewiesen. Nehmen wir aber weiter an, daß, um die Geschäftsspesen niedriger erscheinen zu lassen, anstatt des Betriebsunkostenkontos das Debitorenkonto, sagen wir, mit einer Summe von 8000 Mk. belastet wurde, so ist ja zwar damit das Gleichgewicht der Bilanz nicht gestört, aber das Gesamtresultat wird um eben diese Summe niedriger erscheinen, als es erscheinen sollte. Denn da die fragliche Summe nicht dem Unkostenkonto, sondern einem Aktivkonto zugeschrieben wurde, so haben die Aktiva ungebührlichermaßen einen Zuwachs erfahren, und die Wirkung ist nun die, daß die Summe künstlich als Gewinn erscheint und als solcher bei Aktiengesellschaften zur Verteilung gelangt, während die ganze Sache auf einem Schwindel beruht. Oder nehmen wir einen anderen Fall: der Leiter einer Aktiengesellschaft erhebt aus

dritter Hand Beträge aus der Kasse, über die er einen Lieferanten, mit dem er im Einverständnis handelt, quittieren läßt, ohne daß dafür reelle Werte eingegangen wären, oder er versilbert Wertpapiere, ohne den Gegenwert der Kasse zuzuführen, so können sehr wohl solche Manipulationen durch geeignete Buchungen so geschickt dargestellt werden, daß eine oberflächliche Übereinstimmung der Bücher und Bilanzen zu Tage tritt, während der Inhalt auf Betrug beruht.

So hatten z. B. die zwei persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft durch längere Jahre in monatlichen Raten 3000 Mk. extra der Kasse entnommen, mit diesem Betrag aber nicht ihr Privatkonto belastet, sondern die ganze Summe dem Unkostenkonto unter anderem Namen zur Last geschrieben, so, als ob es sich um eine Ausgabe im Betriebe handeln würde. In einem anderen Falle hatte der Komplementär einer Handelsgesellschaft die strafwürdige Gewohnheit, den Posten für Löhne und Gehälter weit höher in die Bücher und in die Bilanz einzustellen, als die Ausgaben dafür betrugen; die Differenz betrachtete derselbe dann als gute Beute. Und wie häufig kommt es nicht vor, daß Gesellschafter, die für ihre Tätigkeit nach dem Vertrage nur mit einem bestimmten Anteil am Reingewinn abgefunden werden sollen, sich eigenmächtig ein angemessenes Gehalt aussetzen und den entnommenen Betrag auch ohne weitere Umschweife als Gehalt buchen. Wieder andere sichern sich ihren Schnitt auf die Weise, daß sie mit dem Lieferanten ein Abkommen treffen, wonach dieser die zu liefernden Waren zu einem beispielsweise um 10 % höheren, als dem üblichen Preise in Rechnung bringt und auch bezahlt erhält. Die Mehrzahlung, d. h. die betreffenden Prozente aber werden dem biederen Sozius oder Betriebsleiter „vergütet“. In allen diesen oder ähnlichen Fällen, die häufiger vorkommen, als man gemeiniglich glaubt, liegen Untreue und Betrug, eventuell verbunden mit Urkundenfälschung (wegen wissentlich falscher Buchungen und Bilanzierungen) vor und ziehen zivil- wie strafrechtliche Folgen nach sich. Außerdem berechtigt ein Vertrauensbruch obiger Art jeden Gesellschafter oder Gesellschaftsteilhaber das bestehende Gesellschaftsverhältnis sofort aufzulösen bezw. die Gesellschaft den Betriebsleiter zu entlassen.

Eine ganz besondere Sorgfalt hat die Revision — wie

oben erwähnt — bei Aktiengesellschaften anzuwenden, wo aus dem Gesichtspunkte einer unpersönlichen Gesellschaftskasse heraus gewirtschaftet wird, wo infolge der Amortisationsverhältnisse sich jeder beliebige Gewinn herausrechnen läßt, und wo stets die Neigung besteht, einen recht hohen Gewinn herauszurechnen. Dabei ist ein großer Teil der zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Unternehmungen immer erfolgreicher bemüht, möglichst verschleierte Bilanzen zu veröffentlichen.

Die Buchführung aber soll ein untrügliches Bild von dem Geschäftsleben der Gesellschaft geben und so geartet sein, daß die Geschäfte derselben und die Lage des Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung daraus ersehen werden können[1]). Damit ist die Bedeutung der Buchführung für die Aktienvereine in das richtige Licht gerückt, und Aufgabe des Revisors ist es, darüber zu wachen, daß

1. eine den gesetzlichen und kaufmännischen Erfordernissen entsprechende Buchführung gehandhabt wird, und

2. daß das, was in den Büchern steht, auch auf Wahrheit beruht.

Diese Überwachungspflicht ist der springende Punkt der ganzen Revision. Sie verlangt bei der heutigen Lage der Dinge, d. h. bei dem Fehlen einer sachlichen Regelung des Revisionswesens, dort, wo man keine sachverständige Hilfe zur Revision zuzieht, imperativ, daß jeder, der die auf ihn gefallene Wahl in den Aufsichtsrat annimmt, auch mit den Kenntnissen der doppelten Buchführung vollkommen vertraut sei.

Darum nützt es dem Aufsichtsrate nichts, wenn er im Falle von Unregelmäßigkeiten sich damit entschuldigt, daß die Kontrolle oder die Überwachung eine zu komplizierte war, ebensowenig wie er mit dem Einwande mangelnder Buchführungskenntnisse seine zivilrechtliche Verantwortlichkeit beseitigen kann, ganz besonders dann nicht, wenn, wie dies häufig der Fall, im Gesellschaftsstatut die periodische Revision der Bücher usw.

---

[1]) Mustergültig sind die städtischen Revisionseinrichtungen in Frankfurt a. M. Das ist aber auch die einzige Stadtverwaltung Preußens, die ihr Finanz- und Revisionswesen fest organisiert hat. Sonst scheint trotz des Selbstverwaltungsrechts, das in diesem Staate den Gemeinden zugestanden ist, das schönste Durcheinander mit Bezug auf das Revisionswesen zu herrschen. Vergl. E. Römer.

dem Aufsichtsrat noch zum Überfluß ausdrücklich zur Pflicht gemacht ist.

Prüft man die verschiedenen Bilanzfälschungen näher, so ergibt sich, daß die begangenen Delikte in der Hauptsache folgende Punkte betrafen:

1. wissentlich vorgenommene Werterhöhungen auf Immobilienkonto und der den gesellschaftlichen Zwecken dienenden Einrichtungen;

2. willkürliche Erhöhung des Debitorenkontos;

3. willkürliche Herabsetzung des Kreditorenkontos;

4. Umbuchung von Aktivbeständen auf Gewinn- und Verlustkonti;

5. Vornahme zu geringer Abschreibungen;

6. Unterlassung von Abschreibungen überhaupt;

7. Ausbuchungen von Geldbeträgen auf Grundlage selbstgefertigter oder gefälschter Kassenbelege;

8. Buchung von Ausgaben auf Betriebsunkosten, anstatt auf Privatkonto;

9. Umwandlung von Debetsaldi in Akzepte zum Jahresschluß, um die Bilanz von einer „Flüssigkeit" erscheinen zu lassen, die sie nicht besitzt;

10. Buchung von Syndikats- oder sonstigen dunkeln Geschäften auf Conto pro diverse;

11. Buchungsmanipulationen verschiedener Art mit Bezug auf Wechsel- oder Akzeptoperationen;

12. Eröffnung und Führung fingierter Personenkonti;

13. betrügerische Verrechnung von Löhnen oder Ausbuchung derselben in den Lohnlisten auf fingierte Namen bei industriellen Aktiengesellschaften:

14. Umbuchung von Wertpapieren von Effektenkonto auf Lombardkonto bei Aktienbanken.

Natürlich sind damit nicht alle einem arglistigen Bilanzkünstler zur Verfügung stehenden Bilanzverschleierungen und Fälschungen erschöpft, aber doch der Hauptsache nach.

Die Revision wird sich daher nach diesen Richtungen hin zu bewegen haben und umfassen:

1. Beurteilung des Buchführungssystems, der Buchungsgänge und der Arbeitsverteilung;

2. Begutachtung der Bilanz in ihrer Wechselbeziehung zu den einzelnen Posten;

3. Feststellung der Aktiva nach dem Tages- bezw. Bilanzwert;

4. Prüfung der Anlässe, aus denen Gewinn und Verlust entstanden sind;

5. Bewertung der wirtschaftlichen Seite des Betriebs;

6. Offenlegung der Gründe, die den wirtschaftlichen Zweck zu beeinträchtigen oder zu hemmen geeignet sind;

7. Feststellung der Übereinstimmung der vorgetragenen mit den abgeschlossenen Saldi;

8. Abstimmung der gebuchten Posten mit den Belegen;

9. Prüfung der Belege auf ihre Authentizität hin;

10. Prüfung der Verwendung der von den Lieferanten gewährten Rabatte und sonstigen Vergütungen.

11. Ermittelung der Verwendung der von den Löhnen zu den Arbeiterversicherungen abgezogenen Mitgliederbeiträge.

Abgesehen von diesen speziell ins Auge zu fassenden Revisionsmomenten ist ganz allgemein darauf zu halten, daß der Kassierer nicht zugleich Kontokorrentbuchhalter sei, daß also nicht beide Dienstgebiete in eine Hand gelegt seien. Das gleiche gilt für das Wechselportefeuille und das Journal. Ebenso muß die Prüfung der Einkaufsfakturen und des Einkaufs selbst in getrennte Hände gelegt sein.

Als eine weiter gute Maßregel hat es sich bewährt, jedem Angestellten, dem die Verwaltung von Beständen anvertraut ist, alljährlich einen obligatorischen Urlaub mit zwangsweiser Vertretung zu geben und seine Arbeiten bezw. Bücher während seines Urlaubs von anderen Beamten fortführen zu lassen.

Die Beamten mit Vertrauensstellung müssen auskömmlich saläriert sein, denn gar oft hat es sich gezeigt, daß eine in dieser Beziehung geübte Sparsamkeit böse Folgen gezeitigt hat.

Im übrigen lassen sich einheitliche Grundsätze in Bezug auf Kontroll- und Vorsichtsmaßregeln nicht geben, vielmehr werden diese je nach Art und Umfang des Betriebs verschieden lauten müssen.

Auch die Prüfung der einzelnen Beläge und Buchungen wird bei den verschiedenen Aktiengesellschaften eine verschiedene sein. Allgemein gültige Grundsätze lassen sich auch hierfür nicht aufstellen.

Dafür sind die Betriebe zu sehr verschieden voneinander; und jeder Betrieb hat seine eigene Geschichte, wirtschaftliche Basis, Buchführung und Arbeitsweise. Jeder will individuell behandelt sein, und alles kommt hier auf den Scharfblick und die Geschäftskenntnis des Revisors an, dessen natürliche Eigenschaften ihn zu seinem Beruf prädestiniert erscheinen lassen müssen. Darum glauben wir auch nicht, daß die Handelshochschulen allein die geeigneten Bildungsstätten sind, um, wie dies schon oft verlangt wurde, tüchtige Revisoren auszubilden.

Nur ganz allgemeine Anhaltspunkte lassen sich als Richtschnur für die Revision liefern.

Die zu revidierende Gesellschaft hat dafür zu sorgen, daß das Kassabuch, Journal und die Kontokorrente auf dem Laufenden gehalten, daß die Kassen- und Journalbelege monatsweise in chronologischer Ordnung getrennt aufbewahrt und daß die Einträge in diesen beiden Grundbüchern in Übereinstimmung mit den Belegen mit fortlaufenden Nummern versehen werden.

Die Aktiengesellschaften haben sich davor zu hüten, bei ihrer Buchführungsrevision den gefährlichen Weg der Stichproben zu betreten. Solche Scheinrevisionen nützen nichts und haben noch niemals zur Aufdeckung von fingierten Buchungen, Verschleierungen oder Fälschungen geführt. Dahingegen leisten sie dem gefährlichen Glauben, als ob tatsächlich eine sachliche Revision stattgefunden hätte, Vorschub. Denn, daß nur Stichproben vorgenommen wurden, verschweigt geflissentlich die unter der Bilanz eingetragene Richtigkeitsbescheinigung, so daß das interessierte Publikum, welches anzunehmen berechtigt ist, daß eine Prüfung der Buchführung ihrem ganzen Umfange nach stattgefunden hat, durch die vorbehaltlose Bescheinigung der „Richtigkeit der Bilanz nach vorangegangener Prüfung" bewußt irregeführt wird.

Daß eine Kontrolle, ausgeübt von den eigenen Gesellschaftsbeamten keine Kontrolle ist, bedarf keiner weiteren Erwähnung. Denn der ausübende Beamte kann doch nicht zugleich sein eigener Revisor sein. Gewöhnlich fehlt einer solchen Kontrolle die nötige Sorgfalt und Erfahrung. Auch wird häufig Rücksicht auf den zu Revidierenden genommen, mit dem man, wer weiß durch welche Fäden, verschlungen ist, so

daß man ihm nicht schaden will oder darf. Die Folge ist, daß Unregelmäßigkeiten nur selten an das Tageslicht kommen. Dagegen steht der Einrichtung einer „kalkulatorischen Kontrolle" durch das Gesellschaftspersonal nichts im Wege.

Außer der rechnerischen Prüfung der Belege und Bücher durch die „kalkulatorische Kontrolle" müssen die in den Büchern ausgewiesenen Aktiv- und Passivsaldi mit den tatsächlichen Beständen einer genauen Prüfung unterzogen werden: die Vermögensgegenstände (Güter) durch die Bestandsaufnahme, die Schulden und Forderungen (Rechte) durch die juristische Bücherrevision.

Am gefährlichsten sind die unterlassenen Buchungen, weil sie sich ganz und gar der Revision entziehen, denn was nicht vorliegt, kann nicht revidiert werden. Wird die Buchung über einen vereinnahmten Geldbetrag unter widerrechtlicher Aneignung desselben unterdrückt, und logischerweise auch die damit im Zusammenhange stehende Gutschrift auf den Kontokorrent unterlassen, dann wird der Zahler bei Erteilung des Kontokorrentauszuges die mangelnde Gutschrift monieren. Findet aber bei Unterschlagung der Zahlung samt Buchung einseitig Gutschrift statt, so kann bei der Einseitigkeit der Buchung die Bilanz nicht stimmen. Wird doppelseitig gebucht, z. B. „Privat- (auch Fabrikations-)Konto an Kontokorrentkonto", so stimmt zwar die Bilanz, aber der Journalsatz wird jeder sachverständigen Revision auffallen, weil die gegenseitige Verrechnung gerade dieser beiden Konti, die sonst nichts miteinander gemein haben, Befremden erregen muß. Und in dieser gewaltsamen Verbindung, in der das Haben des Kontokorrents mit dem Soll des Unkostenkontos gebracht wird, werden, wie die Strafprozesse lehren, häufig die dolosen Gegenposten bei Unterlassung der Einnahmebuchungen eingenistet.

In solchen Fällen kann die kalkulatorische Nachprüfung der Rechnungen und Konti den Fall natürlich nicht aufdecken, wennschon man oft der Anschauung begegnen kann, als ob mit einer solchen Nachprüfung nun alles geschehen sei. Der kalkulatorischen Nachprüfung muß sich vielmehr die buchtechnische und juristische anschließen. Die Bücher können rechnerisch vollständig richtig sein, auch wenn die in denselben ausgewiesenen Rechte und Verpflichtungen mit den Tatsachen

nicht übereinstimmen. Werden Abzüge nicht belastet, Vergütungen nicht gutgeschrieben und die Tilgung einer Schuld im Kontokorrent nicht verbucht, so wird die Bilanz, der Nachweis der methodischen Richtigkeit der Bücher, nicht gestört, die Buchführung aber trotzdem falsch sein. Der Grund hierfür ist, daß die Buchführung keine Rechenmaschine ist, die für die Richtigkeit der aufgenommenen Summen einsteht; vielmehr besteht ihre Aufgabe darin, die ihr zugeführten Beträge nach ihrem Einfluß auf Wirtschaftsobjekt und -Subjekt methodisch aufzunehmen. Wenn diese ihr zugeführten Beträge materiell unrichtig sind, so werden sie durch die Aufzeichnungs- und Klassifikationsarbeit der Buchführung nicht richtiggestellt; die Buchführung destilliert dieses ihr zugeführte Material nicht[1]).

Aus alledem geht hervor, daß die Prüfungen des Revisors weder leicht noch einfach sind. Sie erfordern eine vollständige Beherrschung der Materie, sowie der einschlägigen Gesetze. Außerdem ist Gewandtheit und Scharfsinn erforderlich. Und weil diese Eigenschaften nicht jedem beiwohnen, ist es in § 266 H.-G.-B. ausdrücklich für zulässig erklärt worden, daß die Mitglieder des Aufsichtsrats sich sachverständiger Hilfe bei Prüfung der Bilanz usw. bedienen dürfen. Um die Kollision zwischen gesetzlicher Pflicht und individueller Verhinderung, die bei der Mehrzahl der Aufsichtsratsmitglieder besteht, ein- für allemal aus dem Weg zu räumen, gibt es nur ein Mittel, und das ist: Einführung der Kontrolle durch Berufsrevisoren im Wege der Gesetzgebung oder die ex officio erfolgende Abordnung eines vereideten Revisors in den Aufsichtsrat, der die ständige Prüfung der Bücher und der Gesellschaftsverhältnisse zu besorgen hätte.

Die Stellung eines solchen Revisors, deren Ansehen und Gewicht vielleicht durch Verleihung von Titeln, wie z. B. Revisionsrat oder Kommissionsrat, auch mit Bezug auf den Rang in der Beamtenhierarchie gehoben werden könnte, müßte den Gesellschaftsorganen gegenüber eine durchaus unabhängige sein. Denn fehlt dem Revisor die nötige Initiative, so kann er nur mit gebundenen Händen seines Amtes walten; entdeckt

[1]) L. Gomberg in „Soll und Haben". Nr. 4. Juli 1902.

er Unregelmäßigkeiten oder sind Monita zu erteilen und macht er hiervon dem Aufsichtsrat Mitteilung, so wird er, anstatt bei seinen Ermittlungen der Tatbestände unterstützt zu werden, in seine Schranken unter der Bedeutung, daß er seine Kompetenzen überschreite, zurückgewiesen[1]). Daß nach solchen Erfahrungen eine gewisse Gleichgültigkeit und ein Gehen- und Geschehenlassen zum Schaden der Sache Platz greifen muß, braucht nicht besonders betont zu werden. Darum ist für die Wirksamkeit des Instituts vereidigter Aktiengesellschafts-Revisoren erste Lebensbedingung die absolute Unabhängigkeit derselben.

Mit Bezug auf die Revision der städtischen Kassen schreibt Gottfried Kramer, Oberrevisor der Stadt Frankfurt a. M., was folgt[2]): „Überhaupt muß die Unabhängigkeit der Revision von vornherein in zweifelloser Weise gewährleistet sein, selbst auf die Gefahr hin, daß sie gelegentlich über das gesteckte Ziel hinausschießen sollte. Wird der Revisor erst ängstlich gemacht, so daß er sich fragt, ob er nicht mit seinen Moniten irgendwo anstößt und diese deshalb lieber unterläßt, dann wird er unzuverlässig, sowie die Revision zur leeren Form und damit nicht nur nahezu zwecklos oder überflüssig, sondern bis zu einem gewissen Grade sogar gefährdend, denn sie erzeugt unter Umständen ein Bewußtsein der Sicherheit, welches gar nicht berechtigt ist."

Es darf kühnlich behauptet werden, daß eine mit weitgehenden Vollmachten ausgestattete und durchaus unabhängige und fachmännisch gebildete Revisionsinstanz, die nicht bloß die formale, sondern auch die materielle und wirtschaftliche Seite der Sache auf Inhalt, Autorisation und Vollzug prüft, wenn nicht alles, aber doch das meiste und gröbste Unheil von den Aktiengesellschaften abzuwenden geeignet ist.

---

[1]) Vergl. den Fall mit der Aktiengesellschaft „Dampfwollwäscherei" vorm. Rich. Franz in Krimmitschau u. a. m.

[2]) Gottfried Kramer, „Die Verwaltung der städtischen Kassen und die Vornahme von Kassen- und anderen Revisionen". Berlin, Carl Heymanns Verlag. 1901. Der Verfasser verlangt in dieser Schrift (S. 20), daß der Revisorposten unkündbar sei, und fährt dann fort: „Ein Revisor auf Kündigung verfehlt sicher seinen Zweck und Beruf, denn ihm mangelt dann die notwendigste Eigenschaft, die Unabhängigkeit und damit die tatkräftige Initiative".

Die Bestandsaufnahme.

Allgemeines.

Die wesentlichste Rolle im Leben und Wesen einer Aktiengesellschaft spielt das ihr gehörige Vermögen; bei den Aktienbanken der Barbestand, das Guthaben bei der Reichsbank, das Wechselportefeuille, der Bestand an Werttiteln, bei industriellen Gesellschaften die Maschinen, der Bestand an Rohmaterial, an Terrain, Gebäuden, an fertigen und halbfertigen Fabrikaten.

Die Aufnahme der Bestände bezweckt die Erbringung des Nachweises, daß die auf den Bestandskonti in ihren Saldi formell nachgewiesenen Werte tatsächlich und körperlich in den vorhandenen Vermögensbestandteilen vertreten sind. Bei der Aufnahme müssen auch die kleinen Unkosten, d. h. die Bestände an Postwertzeichen, Invaliditäts- und Wechselstempelmarken, die Portokasse und die sogenannte „kleine Kasse" einer Kontrolle unterzogen werden.

Sämtliche Bestände müssen nach Art und Gattung übersichtlich in Verwahrung gehalten werden, so, als ob in jedem Augenblick Inspektion und Revision vorgenommen würde. Die ordnungsmäßige Aufbewahrung bezweckt die frei von jedem weitern Nachsuchen ermöglichte Aufnahme der Bestände nach den Büchern.

Die Aufnahme des Kassenbestandes.

Die Aufnahme des Kassenbestandes muß immer improvisu, plötzlich, unverhofft geschehen. Die einzelnen Geldsorten sind durch Nachzählen festzustellen, fremde Münzen zum Tageskurs umzurechnen, fällige Coupons, Vorschüsse, Postwertzeichen und Invalidenmarken, soweit diese Kategorien als Geld zählen, in den Barbestand aufzunehmen. Das Total der Baraufnahme muß genau mit dem Kassenbuchsaldo übereinstimmen. Mit diesem Saldo ist das Kassenbuch am Tage der Revision in den Seitentotalen abzuschließen. Unter diesem Abschluß hat der Revisor einen Vermerk mit Namensunterschrift und Datum anzubringen, in welchem die Übereinstimmung des Saldos mit dem vorgefundenen Barbestand bescheinigt wird.

Vor Feststellung des Kassenbuchsaldos ist zu untersuchen, ob sämtliche Ausgabenbelege bis zum Moment der Bestandsauf-

nahme ausgebucht und sämtliche Eingänge und Ablieferungen zur Kasse eingebucht sind. Liegen Geldsummen frei, d. h. ungebucht, so muß die Einnahmebuchung sofort nachgeholt werden, denn solche Gelder lassen sich ohne weiteres dazu verwenden, um damit Defekte zu decken. Jeder Abzug auf voll ausgebuchte Zahlungen, sei es als Skonto, Entschädigung oder Arbeiterversicherungsbeitrag, muß wieder in dem entsprechenden Kassabuche vereinnahmt sein. Ausgaben für Anschaffung von Invaliditätsversicherungsmarken müssen effektiv als Markenbestände nachgewiesen werden. Nicht geduldet darf werden, daß, wie dies zuweilen geschieht, Wechsel über das Kassakonto anstatt über Wechselkonto geführt werden. Ferner lenke man sein Augenmerk auf die Posten, die in Soll und Haben der Kasse periodisch unter einem bestimmten Konto zu erscheinen haben, und halte jeden nicht unter dem üblichen Kontotitel laufenden Posten an. Das gleiche gilt für Posten, die zwecks Verdeckung eines bestehenden Kassenmankos als „Verrechnungskonto“ in Haben erscheinen. Dieses Verrechnungskonto wird dann am Ende des Jahres durch Bilanzkonto geschlossen und dem gleichen Konto zu Beginn des neuen Jahres wieder vorgetragen, wodurch bewirkt ist, daß das Manko im Kassabuch nicht ausgewiesen zu werden braucht. Um aber auch das lästige Verrechnungskonto loszuwerden, läßt man einen fingierten Debitor als deus ex machina auftreten, der den Saldo des Verrechnungskontos auf sein Soll übernimmt und ihn in den Aktiven der Bilanz an Stelle des fehlenden Geldes als Forderung ausweist.

Bei einem Bestande ausländischer Münzen muß darauf geachtet werden, ob dieselben im Sortenskontro mit dem richtigen Tagesagio eingebucht stehen. Auch die diesbezüglichen Ausgänge sind auf das angewandte Agio nachzuprüfen. Die Verbuchung höherer Ansätze im Eingang und niederer im Ausgang zwecks widerrechtlicher Aneignung der Agiodifferenzen hat im erstern Falle zu hohe Ausgabebuchungen, und im letztern Falle zu niedrige Einnahmebuchungen im Kassabuch zur Folge. Diese Manipulation aber läßt sich hier um so weniger auffallend durchführen, als das Münzenskontro gewöhnlich mit Gewinn abschließt und dieser den in der Sache steckenden Dolus nicht so leicht erkennen läßt.

Die Aufnahme des Wechselbestandes (Portefeuille).

Die Wechselbestände müssen nach ausländischen und inländischen Bankplätzen, sodann innerhalb dieser Gliederung nach Verfallzeiten aufbewahrt werden.

Bei Aufnahme der fraglichen Bestände ist zu prüfen, ob die Papiere gehörig akzeptiert sind, ob ihre Verfallzeit noch nicht eingetreten ist, ob die Unterschriften der Trassanten und Akzeptanten von bekannten Firmen herrühren, ob der gesetzliche Stempel in gehöriger Form verwendet wurde, ob im letzten Giro die zur Revision stehende Firma als Indossatar angegeben ist und der in der Bilanz ausgewiesene Saldo im einzelnen durch individuelle Wechsel im Wechselskontro sich nachweisen läßt. Auch dürfen die Wechsel nicht zu ihrem nominellen Betrage, sondern abzüglich des Diskonts für die Zeit, die zwischen dem Verfalltag und dem Bilanztag liegt, in der Bilanz aufgenommen werden. Das gleiche gilt von den Akzepten. Keinesfalls dürfen Akzepte durch das Wechselskontro laufen, in Ansehung dessen, daß Akzepte wechselmäßige Verbindlichkeiten, mithin Passiva, und Wechsel oder Rimessen Forderungsrechte, d. h. Aktiva bedeuten.

Die Aufnahme des Effektenbestandes.

Bei Prüfung des Effektenbestandes ist darauf zu achten, daß keine eigenen, noch nicht zur Emission gelangten Papiere aufgerechnet, daß die im Lombard beliehenen Titel vom Eigenbesitz getrennt aufbewahrt und buchhalterisch gesondert behandelt werden, und daß die in Eigenbesitz stehenden Werttitel zu dem in Gemäßheit des § 261, Ziff. 1, des Handelsgesetzbuchs bewerteten Kurs in der Bilanz erscheinen. Ferner ist zu prüfen, ob zu jedem Effekt der Couponbogen mit Zinsschein vom letzten Zahlungstermin ab, sodann der dazu gehörige Talon vorhanden ist.

Bei Banken, die im Betriebe ihres Handelsgewerbes Wertpapiere zur Aufbewahrung oder als Pfand in Verwahrung haben, ist zu prüfen, ob sie das ihnen in § 1, Ziff. 2, des Gesetzes vom 5. Juli 1896 auferlegte Depotbuch führen und in Ordnung haben, sowie ob die eingetragenen Depots auch vorhanden und getrennt von dem eigenen Effektenbesitz verwaltet werden. Ebenso müssen die etwa von Aufsichtsräten oder kautionspflichtigen

Beamten bei den Gesellschaften in Verwahrung gehaltenen Depots jeglicher Art ordnungsmäßig eingebucht sein und auf der Bilanz nachgewiesen werden.

Sind besondere Fonds passivisch in der Bilanz gebucht, so muß ihr Rechtsboden geprüft und weiter untersucht werden, wie diese fundiert sind, ob sie statutengemäß bezw. nach der bestehenden Konzessionsurkunde ordnungsgemäß verwaltet werden und ob die Aufwendungen aus denselben den darüber bestehenden Bestimmungen entsprechen.

Die Aufnahme der Lagerbestände.

Die Revision der Lagerbestände ist gleichbedeutend mit einer Inventarisierung derselben. Die aufgenommenen Bestände sind von den Lageristen in ein Inventar übersichtlich nach Menge und Gattung einzutragen. Dieses Wareninventar muß mit Angabe des Datums der Vollendung von den inventarisierenden Beamten unterzeichnet werden. Hierbei empfiehlt es sich, die Lageristen dienstlich nicht unmittelbar mit den Lieferanten verkehren und daher ihre Bücher ohne Preisbuchungen führen zu lassen. Dies hat vielmehr in der Buchhalterei zu geschehen, wo auch die Preise neben den inventarisierten Beständen im Wareninventar eingestellt werden. Diese, also die Originalinventare, und nicht Abschriften derselben sind bei der Nachprüfung zur Hand zu nehmen. Zum mindesten müssen die Reinschriften genau mit den Originalaufnahmen verglichen werden. Voraussetzung ist, daß ein zweckmäßig angelegtes Lagerbuch gehalten wird, welches die Bestände kontrolliert. Dieses Buch darf nicht bloß gehalten, sondern es muß so zuverlässig geführt werden, daß es Fehler der Bestandsaufnahme richtigstellen kann, und nicht, daß umgekehrt erst die Bestandsaufnahme das Lagerbuch berichtigen muß. Ohne Zweifel ist die unbedingt zuverlässige Führung eines Lagerbuchs besonders dort, wo die Bestände sich aus recht kleinen Fertigerzeugnissen zusammensetzen, geradezu ein Kunststück der Buchführung und des Aufpassens. Aber ausgerüstet mit dem nötigen guten Willen und Verständnis ist dieses Kunststück viel einfacher, als es aussieht; jedenfalls ist dieses Kunststück, gerade weil die Kontrolle des Lagers eine komplizierte und in dem Lager oft der Hauptbestandteil des Vermögens enthalten ist, wert und wichtig genug, um unver-

drossen an seine Lösung heranzutreten. Abgesehen hiervon ist es mehr als fraglich, ob vom Rechtsstandpunkte aus der Vermögensnachweis, der nach dem Gesetz aus den Büchern ersichtlich gemacht werden muß[1]), ohne Lagerbuch überhaupt als erstellt betrachtet werden würde.

Bei industriellen Aktiengesellschaften spielen die Fabrikate eine Hauptrolle. Diese gliedern sich in fertige und halb- oder unfertige Fabrikate. Die fertigen Produkte dürfen genau nur zu dem Preis aufgenommen werden, zu dem sie sich unter Berücksichtigung des Aufwandes an Rohmaterial, Löhnen, Verwaltungskosten, Zinsen und Abnutzungsquoten auskalkulieren lassen.

Die halb- oder unfertigen Fabrikate müssen zu demjenigen Werte aufgenommen werden, der auf sie bei Anrechnung der gleichen Belastungsfaktoren wie bei den fertigen, bis zu dem Stadium, an dem sie am Tage der Aufnahme angelangt sind, aufgewendet wurde.

Die Preisansätze.

Zu welchen Preisen die verschiedenen Vermögensbestände in die Bilanz eingebracht werden sollen, darüber bestimmt zunächst § 40 des Handelsgesetzbuchs was folgt:

„Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.

Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbringliche Forderungen abzuschreiben.“

Diese Vorschriften sind wie für den Einzelkaufmann, so auch für die Aktiengesellschaft bindend.

Bei der Aktiengesellschaft haben außerdem die verschärften Bewertungsregeln des § 261 des Handelsgesetzbuchs Platz zu greifen, wonach insbesondere alle Vermögensgegenstände, auch wenn sie zur Weiterveräußerung bestimmt sind, nicht höher als zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis, und Waren und Wertpapiere stets zu dem niedrigeren Preise — gleichviel ob dies

[1]) Vergl. bei: Bücherrevison; Das Lagerkonto.

der Anschaffungspreis oder Markt- oder Börsenpreis am Bilanztag ist — angesetzt werden dürfen; andere Gegenstände sind höchstens zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis anzusetzen; Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird; die Kosten der Errichtung und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden. Der Zweck dieser Verschärfungen ist, eine Verminderung des Gesellschaftskapitals durch Verteilung eines fiktiven oder doch noch nicht realisierten Gewinns zu verhindern. Diese Verschärfung steht im Zusammenhange mit den übrigen Maßregeln, die das Aktienrecht zur Erhaltung des statutenmäßigen Grundkapitals trifft.

Unter Berücksichtigung vorstehender Grundsätze sind anzusetzen:

1. Die Warenbestände zu den Anschaffungskosten (Fakturenwert) einschließlich der darauf ruhenden Spesen, wobei auf außer Mode gekommene Artikel ein bestimmter Wertteil zu amortisieren und der durch Lagerung, Veraltung, Schwund, Veränderung der Konjunkturen usw. sich ergebende Minderwert zu berücksichtigen ist.

2. Eigene Fabrikate zum Marktpreis, der für dieselben am Bilanztage maßgebend ist, Halbfabrikate zum Betrage der bis hierher auf dieselben aufgewendeten Kosten an Rohstoffen, Arbeitslöhnen usw.

3. Der Wechselbestand zum Nominalbetrag abzüglich des Diskonts zum Tagessatze für die Zeit, welche zwischen dem Bilanztage und der Verfallzeit des Bestandes liegt.

4. Die Buchforderungen, so wie diese sich als Saldi aus den Abschlüssen ergeben, wobei jedoch zweifelhafte Beträge nur nach ihrem wahrscheinlichen Werte eingebracht, uneinbringliche aber gänzlich abgesetzt werden müssen.

5. Maschinen, Werkzeug und sonstige Mobilien zum Anschaffungswert, wobei alljährlich ein der Abnutzung entsprechender Wertbetrag abgesetzt werden muß.

6. Immobilien, besonders Gebäulichkeiten, zum Anschaffungs- bezw. Bauwert mit alljährlicher prozentualer Abschreibung bezw. Hinzuschreibung für aus baulichen Veränderungen herrührende Meliorationen und Wertsteigerungen.

7. Die Buchschulden zu ihrem wirklichen Wert, also bestrittene Schulden und schuldige Kosten, deren Betrag noch nicht feststeht, zu ihrer wahrscheinlichen Höhe.

8. Bürgschaftsübernahmen und Gefälligkeitsakzepte, bezüglich deren noch keine Inanspruchnahme erfolgte, zum vollen Betrag; doch kann die hierbei etwa in Betracht kommende Regreßforderung in die Aktiva gesetzt werden. Ist aber die Zahlungsfähigkeit (Bonität) des Regreßpflichtigen zweifelhaft, so darf nur der wahrscheinliche Wert der Regreßforderung in Ansatz kommen.

Die Bücherrevision.

Die Grundbücher.

Bei Revision der Buchhaltung als solcher ist das Hauptaugenmerk auf die beiden Grundbücher: Kassabuch und Journal, zu heften. Diese beiden Bücher bilden das Rückgrat des gesamten Verrechnungswesens; in ihnen müssen sämtliche Geschäftsvorfälle und sonstige das Geschäftskapital beeinflußende Vorkommnisse, soweit diese auf das Vermögen der Gesellschaft verändernd einwirken, ausnahmslos gebucht werden. Steht in diesen beiden Büchern etwas falsch, so überträgt sich der Fehler, durch sämtliche davon betroffenen Konti hindurchgehend, bis hinauf zur Bilanz, und unterschlagen diese Bücher Posten, d. h. schweigen dieselben dort, wo sie reden sollen, so wird auch die Bilanz schweigsam erscheinen.

Man revidiere daher zunächst diese Bücher, eines nach dem andern, an der Hand der Belege. Rasuren u. dergl. an erheblichen Stellen müssen angehalten werden. Verdächtige Posten sind sofort rückwärts bis zu ihrem Entstehungsgrund zu verfolgen, auf welchem Wege es sich zeigen muß, welche Bewandtnis es mit dem Posten hat.

Jeder revidierte Posten ist in diesen beiden Büchern mit einem roten Tintenstrich, dem sog. Verifikationszeichen, zu versehen. Ganz besonders wichtig ist es, die letzten Journalposten, welche vor Aufstellung der Bilanz gebildet werden,

einer genauen Revision zu unterziehen, denn Schiebungen werden in der Regel erst vorgenommen, wenn man sieht, daß sie im Interesse der Rechnungslegung sich als notwendig erweisen. Darum wird die Buchung solcher Posten gewöhnlich erst gegen Ende der Betriebsperiode in den Geschäftsbüchern vollzogen.

Die Belege.

Durch authentische Unterlagen belegt sind nur die Kassen- und Journalbuchungen. Folglich können, soweit von „Belegen" im revisionstechnischen Sinne die Rede ist, nur die Belege zum Kassabuch und Journal gemeint sein.

Die Kassenbelege, auf Grund deren Auszahlungen stattgefunden haben, müssen besonders unter die kritische Lupe genommen werden. Es ist zu prüfen, ob der Beleg mit der Unterschrift des Empfangsberechtigten quittiert ist, ob das Datum der Quittung mit dem Datum der Buchung übereinstimmt. Ferner muß der Kassenbeleg mit der Zahlungsanweisung der Direktion versehen sein. Selbstgeschriebene Belege sind zu verpönen, vielmehr müssen diese von den Geldempfängern geliefert werden. Bestehen neben dem Hauptbeleg Nebenbelege, so dürfen diese neben der gebuchten Summe des Hauptbelegs nicht etwa auch als selbständige Unterlagen zu Ausgangsbuchungen benutzt werden.

Bilden Lohnlisten Kassenbelege, so ist darauf zu achten,

1. daß die einzelnen Empfänger selbst mit ihren Namen quittieren,

2. daß, wenn eine Liste mehrere Totale enthält, die zusammen die gebuchte Summe ergeben, nicht das eine oder andere Teiltotal nochmals zur Ausbuchung benutzt wird.

Jeder Journalbeleg muß

1. das laufende Datum angeben,
2. den Gegenstand nennen, der zur Buchung Veranlassung gab,
3. den Geldbetrag ersehen lassen,
4. die Austitelung des Kontos enthalten, das bei der Buchung in Frage kommt,
5. mit der Buchungsanweisung der Direktion versehen sein.

Findet bei der Revision, d. h. dem Vergleich der einzelnen Belege mit den Buchungen, Übereinstimmung statt, so ist jedes-

mal bei der Buchung in roter Tinte ein Häkchen (etwa: ✓) anzubringen. Dieses Häkchen ist auch dann auszuführen, wenn eine Buchung oder ein Beleg zur Beanstandung Anlaß gibt, schon deswegen, um nicht die Aufmerksamkeit auf die Buchung oder den Beleg zu lenken, wie dies geschehen würde, wenn das übliche Revisionszeichen fortfiele oder durch ein anderes ersetzt würde. Indem ein verdächtiger Posten wie ein verdachtloser behandelt wird, kann die Nachforschung in unauffälliger Weise und daher unbeeinflußt vor sich gehen. Nichts hindert natürlich, sich in unauffälliger Form (d. h. in einem besonderen Revisionsnotizbuch) seine Notizen zu machen.

Um eine wiederholte (fraudulöse) Benutzung des bereits gebuchten und revidierten Belegs unmöglich zu machen, müssen nach erfolgter Revision sämtliche Kassen- und Journalbelege, nachdem sie die Revision passiert haben, mit dem Revisionsstempel annulliert werden.

Journalbelege im weitern Sinne bilden alle diejenigen Vorbücher, aus denen das Journal unmittelbar seine Buchungen hernimmt; sodann in Fabriken: die Verteilungslisten der gezahlten Löhne, die Fakturenbücher, die Abreißregister, auch etwaige Anweisungen zu Gegen- und Umbuchungen; in Bankgeschäften: die Depot- und Lombardbücher sowie die im Kontokorrentverkehr empfangenen Bürgschaftsurkunden.

Buchungsüberträge und Vorträge auf neue Rechnung.

Sind die Belege zu den beiden Grundbüchern durchrevidiert, so ist zu prüfen, ob die Grundbuchungen aus den beiden Büchern pünktlich auf die Bestandsbücher einerseits und auf die Hauptbuchkonti andererseits übertragen wurden.

Ist die Revision vom gesetzlichen Inventar ausgegangen, so muß geprüft werden, ob vor der Übertragung der Verkehrsposten aus den Grundbüchern zunächst die Inventarposten den bezüglichen Konti als Saldi in Soll und Haben richtig vorgetragen wurden.

Die Kontokorrente.

Ein jedes Konto, welches einem Geschäftsfreunde gegenüber geführt wird, darf inhaltlich nur Rechtsgeschäfte enthalten. Hier gilt es, daß jeder gebuchte Posten auf seinem richtigen Platz (Soll oder Haben) steht. Denn jedem Geschäfts-

vorfall, der auf eine Geldleistung ausläuft, muß stets ein Rechtsverhältnis (Vertrag) zwischen den beiden handelnden Parteien unterliegen, von denen die eine Partei die (aus dem Vertrage) verpflichtete oder Soll-Partei und die andere die (aus dem Vertrage) berechtigte oder Haben-Partei ist.

Werden generelle Debitoren- und Kreditorenkonti geführt, so hat man sich die Kontokorrentlisten vorlegen zu lassen, welche die Saldi der obengenannten beiden Konti spezialisieren. Diese Listen müssen

1. das Folio des Kontokorrentbuches,
2. die Namen der Konti-Inhaber,
3. die Summen der auf Soll und Haben gebuchten Posten,
4. den Saldo eines jeden einzelnen Kontokorrentkunden individuell angeben.

Die Kontokorrentlisten müssen einer eingehenden Durchsicht an der Hand des Kontokorrentbuches unterzogen werden, wobei zu prüfen ist, ob keine fingierten Konti sich darauf befinden. Berüchtigte, im Debitorenkonto versteckte Rechnungen sind: die Konti pro Diverse, die Syndikatskonti, die Partizipationskonti.

Wichtig ist, die Habenposten auf den Kontokorrenten mit dem Soll des Kassabuchs zu vergleichen, da oft Fälschungen dadurch begangen werden, daß eingegangene Zahlungen zwar auf dem Konto des Zahlers, nicht aber auch im Kassabuch auf Soll (Einnahme) gebucht werden.

Umgekehrt sind ausgebuchte Zahlungen im Haben des Kassabuchs, die auf Soll der Lieferantenkonti gebucht sein müssen, diesen Sollbuchungen gegenüberzustellen.

Den Belastungsbuchungen auf den Kundenkonti müssen die Ausgänge aus den Fakturen- und Lagerbüchern, den Gutschriften auf den Lieferantenkonti die Eingangsbuchungen in den Lagerbüchern gegenüberstehen. Im Zweifels- oder gar Verdachtsfalle sende man einen Kontoauszug an den Kontoinhaber mit der Bitte, die Richtigkeit desselben bestätigen zu wollen.

Absolut zu verwerfen ist es, den Verkauf von Einlaßkarten bei Theater-Aktiengesellschaften, der Fahrscheine bei Straßenbahnen, des Gaskonsums bei Gasanstalten, der abgegebenen elektrischen Energie bei Elektrizitätswerken unmittelbar über

Betriebseinnahmekonto gehen zu lassen. Vielmehr ist für die Übernahme dieser Beträge zunächst das „Abonnentenkonto“ (mit seinen dahinterstehenden namentlichen Listen) als Unterabteilung des Debitorenkontos (Buchung: „Abonnentenkonto an Betriebseinnahmen“) zuständig. Erst von diesem Konto werden dann die bezüglichen Beträge bei deren Bezahlung durch das Kassakonto (Buchung: „Kassakonto an Abonnentenkonto“) abgebucht. Die Umgehung dieser Buchungsmethode durch unmittelbare Übernahme dieser Einnahmen auf Betriebskonto fällt in das Gebiet einer undurchsichtigen Buchführung, weil auf dem Betriebseinnahmekonto gar noch sehr viele andere Einnahmeposten erscheinen, wodurch die regulär fließende monatliche Haupteinnahmequelle im Gemisch mit den vielen anderen Buchungen getrübt wird und nicht mehr in ihrer gesonderten Reinheit erscheint, während gerade dieser Posten auch vom Standpunkte des Vergleichsbildes im Wechsel der Monate eine gesonderte Behandlung im Sinne der oben angegebenen Buchungen erheischt.

Uneinbringliche Forderungen dürfen nicht figurieren, sondern müssen von dem Saldo der Debitoren in Abzug gebracht werden. Um aber nicht zu warten, bis Verlust eintritt und diesen Verlust dann auf einmal über Gewinn- und Verlustkonto buchen zu müssen, wird ein Delcredere-Konto gebildet und diesem — gleichviel ob Verlust da ist oder nicht — zum Bücherabschluß jedes Jahr vorsorglich eine bestimmte Quote aus dem Reingewinn mittels der Buchung: Gewinn- und Verlustkonto an Delcredere-Konto überwiesen, aus welchem dann effektive Verluste durch die Buchung: Delcredere-Konto an Debitorenkonto gedeckt werden können.

Ein besonderes Augenmerk richte man auf die Syndikatsrechnungen, weil es sich hierbei gewöhnlich um Spekulationsgeschäfte handelt, sowie auf etwaige Privatkonti der Direktoren und Aufsichtsräte, da diese oft Ablagerungen von Geschäftsgewinnen und Ausbuchungen von Privatverlusten enthalten.

Oft werden das Debitoren- oder Kreditorenkonto dazu benutzt oder besser mißbraucht, um dahinter Zinsen- und Warenausfälle oder auch sonstige Verluste zu verstecken. Wird am Jahresschluß der im Saldo des betreffenden Verlustkontos dargestellte Ausfall auf Kreditorenkonto übertragen, so wird dieses

Konto, welches ein Passivum bildet, um den Betrag des auf ihm lastenden Ausfalls gekürzt. Geschieht die Abbuchung des Verlustes auf Soll des Debitorenkontos, so erscheint dieses Konto mit einem um den abgebuchten Verlustbetrag erhöhten Saldo in den Aktiven. So oder so, in beiden Fällen wird aus der Verschlechterung eine Bilanzverbesserung. Gewöhnlich wird das Manko auf ein Konto pro Diverse getragen, welches in der Debitorenliste zu den übrigen Debitoren hinzugesetzt wird und das dann in dem Saldo des Debitorenkontos aufgeht. Vielleicht wird auch unter den Posten des Konto pro Diverse im Kontokorrentbuch das Manko mit seinem Betrage eingetragen; vergebens aber wird man nach einem Personen-Namen bei dem Eintrag suchen, der doch bei regulärem Verlauf der Sache der Buchung hinzugefügt sein müßte. Solche Fälschungen sind, je nachdem, vom Kassenführer leicht vorzunehmen, wo der Kassierer zugleich die Funktionen eines Buchhalters versieht; sie sind vom Vorstand leicht durchführbar, wenn der Buchhalter lediglich die Handelsbücher führt und mit der Vermögensabrechnung nichts zu tun hat, da ihm dann die zu übertragenden Mankoposten diktiert werden können, ohne daß er eine Übersicht erhält, wo seine Buchung schließlich ausmündet.

Das transitorische Konto.

Dieses Konto wird nur beim Bücherabschluß eröffnet, um auf ihm vereinnahmte Beträge zu verrechnen, die sich auf Zeiten beziehen, welche über den Abschluß hinausreichen. Andererseits werden diesem Konto diejenigen Summen gutgeschrieben, die bis zu dem Jahres- bezw. Bücherabschluß geschuldet werden, aber noch nicht eingegangen sind. Darum wird dieses Konto auch Verrechnungskonto genannt. Dasselbe kann in der Bilanz sowohl aktivisch wie passivisch auftreten.

Es kommt in jedem größern Betrieb vor, daß z. B. Feuer-, Haftpflicht- oder Lebensversicherungsprämien nicht bloß für ein Jahr, sondern um sich, wie dies gewöhnlich policemäßig stipuliert ist, ein Freijahr zu sichern, auf vier Jahre hinaus bezahlt werden. Die Zahlung, sagen wir 8000 Mk., geht zu Lasten (Soll) des Gewinn- und Verlustkontos bezw. des Kontos der Betriebsausgaben. Es wäre unrecht, wollte man mit dem ungeteilten Betrag das Geschäftsjahr, in welchem die Prämien-

zahlung erfolgte, belastet lassen, da ja die Versicherung und mit ihr der wirtschaftliche Vorteil auch während der folgenden vier Betriebsjahre andauert. Es geziemt sich vielmehr, von den 8000 Mk., welche, auf die fünf Versicherungsjahre aufgeteilt, 1600 Mk. pro Jahr ergeben, nur 1600 Mk. auf dem Gewinn- und Verlustkonto stehen zu lassen, den Rest aber mit 6400 Mk. dem genannten Konto ab- und dem „transitorischen Konto" aufzubuchen. Auf diese Weise ist die Minderung des Geschäftsergebnisses und der mit der Versicherung verbundene Nutzen in Einklang gebracht. Geschähe dies nicht, so würde das eine Jahr die Lasten von noch vier andern Jahren tragen, ohne daß Aussicht auf eine Gegenleistung gegeben wäre. Ähnlich liegt der Fall, wenn pränumerando Mieten gezahlt wurden.

Sind solche Unkosten zur Zeit der Bilanzierung noch geschuldet, so muß die Belastung des bis zu diesem Datum geschuldeten Teilbetrags auf die Gewinn- und Verlustrechnung zugunsten der diesbezüglichen Gläubiger erfolgen.

Hatte man solche Unkosten nicht zu zahlen, sondern zu vereinnahmen, und sind die Beträge bis zum Bilanztage nicht eingegangen, so muß das Gewinn- und Verlustkonto gegenüber der Belastung der schuldnerischen Konti für den auf das laufende Geschäftsjahr entfallenden Unkostenteil erkannt werden. Wurden die Beträge vereinnahmt und geschah dies mit Vorausbezahlung, so ist der vorausbezahlte Teil auf dem Gewinn- und Verlustkonto, das bei der Vereinnahmung mit dem ganzen Betrag erkannt wurde, durch Belastung an das transitorische Konto, wieder zurückzubuchen. Denn geschähe dies nicht, so würde das Betriebsergebnis des laufenden Jahres ungebührlichermaßen mit dem auf das nächste Geschäftsjahr entfallenden Teil zu seinen Gunsten beeinflußt.

Nachzusehen, ob die mit Wert vom Abschlußtag stattgehabten Verrechnungen begründet sind und richtig vorgenommen wurden, oder ob nicht etwa mit Absicht dem transitorischen Konto Posten einverleibt wurden, die das Licht zu scheuen haben. Das zu ermitteln bleibt Aufgabe der Revision.

Der Bankverkehr.

Von einschneidender Bedeutung für eine Aktiengesellschaft ist ihr Bankverkehr. Dieser hinterläßt stets einen Saldo, der

für die Bilanz einen sehr wichtigen Posten abgibt. Steht dieser Posten in den Aktiva, so bedeutet er Guthaben für die Gesellschaft; steht er in den Passiva, so ist er Guthaben der Bank an die Gesellschaft. Da gilt es, den Banksaldo auf Höhe, Grund und Zinsfuß hin, sowie die Deckungsverhältnisse und etwaige Blankokredite zu prüfen. Es muß aber auch weiter untersucht werden, aus welchen geschäftlichen Operationen der Inhalt des Kontos sich zusammensetzt, der den Saldo an die Oberfläche der Bilanz gebracht hat. Da heißt es ferner Umschau halten, ob Spekulationsgeschäfte im Konto gewütet oder ob Syndikatsunternehmungen dasselbe durchsetzt haben. Um das alles zu erfahren, genügt es nicht, nur einseitig das bei der Gesellschaft geführte Bankkonto zu revidieren. Es können gutgläubige und böswillige Fehler im Konto enthalten sein, fingierte oder dolos entstellte Posten vorkommen. Dies erheischt eine Prüfung des Gegenkontos, welches bei der Bank geführt wird. Zu diesem Behufe muß die Revision periodisch einen Kontokorrentauszug von der Bank unmittelbar einfordern. Erst dieser Auszug wird das „wahre Gesicht" zeigen, auch über die Höhe der Bankprovision, bezw. über den Kontokorrentprovisionssatz den erwünschten Aufschluß geben. Der von der Bank gelieferte Kontoauszug muß naturgemäß, wenn bei der Aktiengesellschaft richtig gebucht wurde, in allen Teilen genau mit dem Konto, das die Gesellschaft gegenüber der Bank bei sich führt, übereinstimmen.

Kautionen.

Haben der Aufsichtsrat, der Vorstand und einzelne Beamte Kautionen in Wertpapieren bestellt, so muß geprüft werden, ob die Titel gehörig hinterlegt und sichergestellt sind, ob der Coupondienst in Ordnung ist und ob die Kautionsbesteller auf besonderen Kautionskonti und nicht verquickt mit den Kontokorrentkonti Gutschrift erhalten haben, da sonst die Übersicht einerseits bezüglich der Kautionen und andererseits bezüglich des Kontokorrentverkehrs verloren geht. Dies muß durch die Führung von zwei getrennten Konten vermieden werden.

Die Betriebsunkostenkonti.

Bezüglich der Betriebsunkosten muß geprüft werden, in wieviele und welche Unterabteilungen das allgemeine Gewinn-

und Verlustkonto zerlegt ist, wie diese Unterkonti geführt, welche Unkosten darauf gebucht werden und in welcher Weise dieselben kontomäßig abschließen. Jeder Soll- und Habenposten muß auf seine Begründung hin abgewogen werden. Nur zu leicht können hier auf Soll Posten eingebracht werden, die auf Personenkonti belastet und von irgend jemand bezahlt werden sollten. Werden sie auf irgend ein Betriebskonto abgeschrieben, so sind sie dauernd aus dem Personenkonto gelöscht und dem Betrieb aufgebürdet, auf dessen Geschäftsresultat sie negativen Einfluß nehmen.

Die Bestandskonti.

Die Bestandskonti bilden mit ihren Saldi die Gegenprobe zu der Bestandsaufnahme des Inventars. Liefern diese Konti in ihren Ausweisen dem Werte nach einen Betrag, der dem Tagespreis einer Warengattung gleich- oder doch nahekommt, so stimmt die Rechnung. Bleiben Buchresultat und Bestandsaufnahme zu weit voneinander in Abstand, so muß nachgesehen werden, wo der Fehler liegt und welcher Natur der Fehler ist. Denn auf die Bestandskonti können Summen geworfen werden und werden oft Beträge geworfen, die absolut nichts mit diesen Konti gemein haben. Dazu gehören alle Summen, die Unkosteneigenschaft haben und als solche die Bestände ihrem Werte nach nicht zu heben befähigt sind.

Auf den Bestandskonti dürfen unter keinem wie immer gearteten Vorwande Beträge für Reparaturen u. dergl. erscheinen. Jede Belastung dieser Konti muß eine tatsächliche Wertvermehrung der Anlagen im Gefolge führen. Ausgaben, die diesem wirtschaftlichen Erfordernis nicht entsprechen, haben diesen Konti fern zu bleiben, weil sie als wertvermehrende Bestandteile ökonomisch und gesetzlich (§§ 40, 261, Ziff. 2, 3, und § 241, Abs. 1 H.-G.-B.) nicht gelten. Beschlüsse des Aufsichtsrates und Anordnungen des Vorstandes, welche diesem ökonomischen und gesetzlichen Erfordernis zuwiderlaufen, sind, gleichviel aus welchen Anlässen diese Beschlüsse und Verordnungen ergangen sind, unstatthaft.

Andererseits dürfen unter keinem wie immer gearteten Titel Gegenstände mit Inventareigenschaft auf ein Betriebskonto gebucht werden, wo sie, jeder Kontrolle entzogen, mit dem Saldo

des Betriebskontos in der Gewinn- und Verlustrechnung untergehen. Nichts ist leichter, als solche durch die falsche Verrechnung außer Kontrolle gestellte Wertobjekte spurlos „verschwinden“ zu lassen.

Die Lagerbücher.

Von dem Grundsatze ausgehend, daß der Revisor dafür zu sorgen hat, daß nicht bloß Geschäftsbücher geführt werden, sondern daß die in dem Betrieb tatsächlich notwendigen Bücher geführt werden, fällt es in den Bereich der Revision, zu verlangen, daß in industriellen Aktiengesellschaften die notwendigen Lagerbücher geführt werden. Denn was der Aktienbank der Effektenbestand, ist der industriellen Gesellschaft das Warenlager, und was infolgedessen der erstern das Effektenskontro, ist der letztern das Lagerbuch. Dieses ist in der Buchhalterei nach Kategorien geordnet in Mengen und Werten zu führen. Am Lager selbst hat der Lagerist ein ebenfalls nach Kategorien geordnetes Lagerbuch, jedoch nur den Mengen nach, zu führen. Beide Lagerbücher müssen sich gegenseitig mit Bezug auf die Mengen im Eingang, Ausgang und Bestand kontrollieren. Daraus ergibt sich zwingend, daß der Saldo des in der Buchhalterei geführten Lagerkontos mit dem Werte der in dem Inventar von der Lagerverwaltung nachgewiesenen Bestände identisch sein muß. Die Bestände selbst dürfen zu keinem höhern als dem Anschaffungspreis, so wie § 261 des H.-G.-B. es im einzelnen vorschreibt, angesetzt sein. Zum Vergleich der Inventare mit dem Buchsaldo dürfen keine Abschriften, sondern nur die Originalaufnahmen der Lageristen bezw. Magazinverwalter verwendet werden. Zu beachten ist, daß der Selbstkonsum in den in Menge und Geld geführten Lagerbüchern zum Selbstkosten- bezw. Einkaufspreis ausgebucht werden muß. Aber auch alle übrigen Ausgänge können zum Einkaufspreis auf Haben (Ausgang) des Lagerkontos gebucht werden. In diesem Falle muß jeweils der Gewinn aus den Ausgangsposten (Fakturabetrag) ausgeschieden und dem Gewinn- und Verlustkonto gutgeschrieben werden. Eine Folge dieser Buchungsmethode ist, daß das Lagerkonto glatt mit dem Wert des Lagerbestandes abschließt und reines Bestandskonto ist.

Werden auf dem Lagerkonto aber Verkaufspreise ausgebucht, so muß vor Feststellung des Wertes für den Lagerbestand zunächst aus dem Haben durch die Buchung: „Lagerkonto an Gewinn- und Verlustkonto" der Gewinn ausgeschieden werden. Das Lagerkonto wird in diesem Falle als gemischtes Erfolgskonto geführt.

Das Mobilien-(Utensilien-)Konto.

Das Mobilien-(Utensilien-)Konto darf erst nach Abschreibung einer bestimmten Quote (gewöhnlich 5 v. H.) für Abnutzung in der Bilanz erscheinen. Die Aufstellung, in der die einzelnen Mobilien nachgewiesen werden, muß in einer Weise erfolgen, daß nach dieser Aufstellung die Gegenstände der Reihe nach leicht auffindbar sind. Unbrauchbar gewordene Mobilien müssen vom Konto abgesetzt werden.

Das Maschinen- und Anlagekonto.

Das Maschinenkonto muß in seiner sich amortisierenden Beziehung zum Erneuerungsfonds (§ 261, Ziffer 3, H.-G.-B.) einer genauen Prüfung unterzogen werden, wobei darauf zu achten ist, daß die Höhe der Tilgungsquoten nicht, wie dies oft geschieht, nach dem erzielten Gewinn, sondern nach dem Grad der Abnutzung bemessen wird. Auch darf nicht in zu niedrigen Sätzen abgeschrieben werden, weil sonst der Unterschied der Gewinn- und Verlustrechnung zugute käme und dann nominell, d. h. auf dem Papier, als Überschuß, de facto aber als Aktienkapital verteilt würde. Die Revision hat diesem Gegenstand umsomehr Aufmerksamkeit zuzuwenden, als die Dividendenpolitik und die Abschreibungspolitik im engsten Zusammenhang zueinander stehen[1]).

---

[1]) Dr. Fuld, Rechtsanwalt in Mainz, geht zu weit, wenn er in seinem Aufsatz „Bilanz und Abschreibung" (Zeitschrift für das ges. Aktienwesen Nr. 11 vom November 1901) zu dem Schlußergebnis gelangt, daß die Bilanz sowohl von amtswegen als auch auf Antrag seitens eines Aktionärs von dem Registerrichter beanstandet werden kann, wenn die Aufstellung eine derartige ist, daß sie die Höhe der Abschreibungen bei den einzelnen Kategorien und Teilen des Gesellschaftsvermögens nicht erkennen läßt. Wäre dies richtig, so müßten die meisten Bilanzen der Aktiengesellschaften beanstandet werden.

Ausgaben für den Unterhalt und für Reparaturen der Maschinen dürfen das Erneuerungsfondskonto nicht berühren, den gleichmäßigen Vollzug seiner Buchungen und die klare Erkennbarkeit seines allmählichen Anwachsens nicht trübend beeinflussen. In der Praxis freilich begegnet man oft einer andern Auffassung. Ja man geht sogar so weit, den Erneuerungsfonds und den Reservefonds zusammenzuwerfen. In diesem Unsinn liegt nicht einmal Methode, weil aus den Rücklagen nicht mehr ersichtlich wird, wieviel zu Erneuerungen und wieviel zur Deckung von effektiven Verlusten diesem gewaltsam zusammengeschweißten Zwillingsfonds entnommen werden kann. Der Vorgang zeigt, daß man sich weder über den Zweck, noch über die rechtliche Bedeutung, noch auch über die buchtechnische Behandlung des Erneuerungsfonds im klaren ist. Da werden bald Altmaterialien und Reparaturen, bald Neuanschaffungen und Unkosten der verschiedensten Art über das Erneuerungsfondskonto geführt, so daß alles in Nebel gehüllt und nichts mehr von dem erkennbar wird, was eigentlich klar aus ihm ersichtlich sein sollte.

Finden Abgänge statt, für welche Ersatz beschafft wird, so darf nicht die Ansicht Platz greifen, daß, da durch den Ersatz der ursprüngliche Zustand erhalten bleibt, es nur erübrigt, den Abgang nicht auszubuchen, also bestehen zu lassen, und den Ersatz über Unkostenkonto zu führen. Diese Annahme, die in der Praxis vielfach vorherrscht, ist falsch. Vielmehr muß der nicht mehr gebrauchsfähige Gegenstand mit seinem zu Buche stehenden Wert dem Mobilien- bezw. Utensilienkonto auf Haben (Ausgang) abgeschrieben und die Neuanschaffung mit dem Ankaufspreis dem gleichen Konto auf Soll (Eingang) belastet werden. Beide Preise — der des ersetzten wie der des Ersatzgegenstandes — sind verschieden. Dieser Tatbestand kann bücherlich nicht ignoriert werden, was aber geschieht, wenn die oben gekennzeichnete Buchungsweise angewendet wird.

Ebenso falsch wäre es, wenn z. B. dem Rohrstrangkonto bei Gasanstalten, dem Kabelnetzkonto bei Elektrizitätswerken, oder dem Oberbaukonto bei Straßenbahngesellschaften der partielle Ersatz der fraglichen Anlagen zur Last geschrieben würde, ohne zu gleicher Zeit die ersetzten Teile den fraglichen Konti in Abgang zu buchen. Geschähe dies, so entstände

Doppelbelastung für dieselbe Sache. Die Folge wäre: fiktive Aktiva und zu hoher Gewinnausweis.

Angenommen eine Anlage steht mit 8000 Mk. zu Buch. Sie muß ersetzt werden durch eine andere, welche 12000 Mk. kostet. Die beseitigte Anlage hat für Altmaterial 3000 Mk. eingebracht. Die Buchungen werden bezüglich dieses Vorgangs wie folgt zu lauten haben:

Folgende an Anlagekonto

Lagerkonto

Eingang von Altmaterial aus der ersetzten Anlage 3000

Konto für Unterhaltung u. Abnutzung

Wert der beseitigten Anlage . 8000

ab für Altmaterial 3000 5000

8000

Anlagekonto

an Kreditorenkonto

Lieferung einer neuen Anlage 12000

Debitorenkonto

an Lagerkonto

Verkauf von Altmaterial . . 3000

Dagegen brauchen Gegenstände von kurzer Lebensdauer mit rasch schwindendem und unerheblichem Wert, wie Schreibmaterialien u. dergl. m. nicht über ein aktives Konto geführt zu werden, vielmehr dürfen solche Posten über die Betriebsunkostenkonti gebucht werden.

Das Fabrikationskonto.

Dieses Konto muß im Soll den gesamten Aufwand, der für die Produktion benötigt ist, und zwar: den Betrag für Rohmaterial, für Unterfeuerung bei Dampfmaschinen, die Ausgaben für die motorische Kraft, für Arbeitslöhne und Verwaltungskosten, sodann die Abnutzungsquoten der Anlagen und die anteiligen Zinsen des Anlagekapitals enthalten. Genau so viel als diese Faktoren zusammen betragen, ist die Produktion wert, die sie erzeugt haben. Diese Produktion (Fertigfabrikate) ist dem Fabrikationskonto gegenüber dem Soll des Lagerkontos gutzuschreiben. Der Saldo des Fabrikationskontos muß gleich

sein dem Werte, den die noch in der Bearbeitung begriffenen Halbfertigfabrikate haben.

Die Fakturenbücher.

In den Verkäufen liegt bei Erwerbsgesellschaften der Schwerpunkt des Unternehmens. Sie bilden die hauptsächlichste, wenn nicht die ausschließliche Einnahmequelle industrieller Aktiengesellschaften. Darum müssen die Verkäufe sämtlicher Produkte absolut gesichert sein und von fünf Gesichtspunkten aus revidiert werden. Es muß nachgeprüft werden, ob:

1. die Ausgänge pünktlich in die Fakturenbücher eingetragen werden;
2. ob die Abschlüsse mit als zahlungsfähig bekannten Firmen getätigt sind;
3. ob die Verkaufspreise denjenigen Prozentsatz an Gewinn enthalten, mit dem der Betrieb zu rechnen hat;
4. ob die vereinbarten Zahlungstermine nicht überschritten werden;
5. ob etwaige Spesen den Käufern richtig belastet werden.

Die Fakturenbücher sind zu trennen und zwar in eines für Barverkäufe und in ein zweites für Kreditverkäufe. Für jeden Verkauf hat der Lagerist einen aus einem fortlaufend nummerierten Stammregister entnommenen Lieferschein, gehörig ausgefüllt und kenntlich gemacht durch die Überschrift: „Barverkauf" oder „Kreditverkauf", dem Buchhaltungsdienst zu übermitteln, welcher die Einträge in dem einen oder in dem andern der beiden Fakturenbücher zu besorgen hat. Die Journalisierung der Barverkäufe geschieht im Total (en bloc) täglich, wöchentlich oder auch monatlich. Die Journalisierung der Kreditverkäufe geschieht unter Anführung der Namen der Käufer. Wird ein Posten bezahlt, so hat dies der Rendant dem Fakturisten unter Angabe des Betrags, des Namens und des Kassenbuchfolios mitzuteilen, der im Fakturenbuch zur Seite der bezüglichen Eintragung das Folio des Kassabuchs vermerkt. Noch besser ist es, wenn der Kassierer selbst diesen Vermerk im Fakturenbuch einträgt. Jedenfalls darf keine Einschreibung, die durch Zahlung erledigt ist, ohne diesen Vermerk bleiben, denn gerade die offenstehenden Einträge im Fakturenbuch sollen, abgesehen vom Bilanzsaldo, eine Kontrolle darüber abgeben, welche Fak-

turen bezahlt sind und welche nicht, um die unbezahlten bei den Abnehmern nach Ablauf des Fälligkeitstermins monieren (in Erinnerung bringen) zu können.

Die Reserve-, Unterstützungs- und Pensionsfonds.

Auch die Sicherung der Reserven sowie der Unterstützungs- und Pensionskassen hat die Revisionsinstanz in den Bereich ihrer Prüfung zu ziehen. Denn es genügt nicht, daß diese Fonds in den Passiven der Bilanz stehen; es muß Vorsorge getroffen werden, daß in der Tat auch Aktiva dafür vorhanden sind. Ist für diese Fonds statutarisch besondere Anlage und Verwaltung vorgesehen, so müssen die diesbezüglichen, auf der Aktivseite der Bilanz nachgewiesenen Bestände auf ihr Vorhandensein und ihre Richtigkeit nachgeprüft werden.

Aktienbanken.

Nirgends mehr als bei Banken, und bei Aktienbanken zumal, tritt an die Leitung wie an die Beamten die Versuchung zum Spekulieren und zur Untreue in den verschiedensten Formen heran, denen sie in schwacher Stunde zum Opfer fallen können. War daher schon früher eine Überwachung der Buchführung und der Wertbestände eine unumgängliche, um wieviel mehr muß dies heute der Fall sein, wo mit dem Zusammenschluß der Banken die Umsätze sich vervielfältigt haben, das Risiko größer und natürlich der Buchführungsapparat komplizierter geworden ist. Wohl gewähren auch Revisionen bei einem umfangreichen Bankbetrieb keine Garantie dafür, daß nun alles in Ordnung geht. Indes verschaffen sie doch die Zuversicht, daß die revidierten Werte, in denen wohl der wichtigste Teil des Bankbetriebs zu suchen sein dürfte, in Ordnung sind. Dann aber darf der moralische Wert, den gute Revisionen in sich tragen, nicht unterschätzt werden. Sie bilden das beste Mittel, treulose Gedanken und Versuchungen schon im Keime zu ersticken. Der Beamte weiß genau, daß Untreue vor einer intensiven Revision nicht standhalten kann. Er wird sich daher im Momente der Versuchung klarer der Gefahr, entdeckt zu werden, bewußt sein, ebenso wie eine oberflächliche oder Stichprobenrevision in dem Defraudanten das Gefühl der Sicher-

heit, täuschen zu können, ohne entdeckt zu werden, aufkommen läßt.

Der Revisor von Bankbetrieben muß eine ganz besonders tüchtige Kraft sein; er muß ein rasch denkender und allseitig erfahrener Mann sein. Denn die Revision einer Bankbuchhaltung erfordert gründliche Fach- und Gesetzeskenntnisse, Findigkeit, große Ausdauer und gespannteste Aufmerksamkeit. Der Revidierende muß genau wissen, durch welche Buchungen diese oder jene Unstimmigkeiten oder Veruntreuungen möglich sind und wie solche Malversationen entdeckt werden können. Er muß prüfen, ob und welchen Verlaß die gegebene Buchführungsmethode bezüglich der Übereinstimmung der Buchsaldi mit den Beständen bietet.

Unter diesem Gesichtswinkel müssen die Buch-(Rechnungs-)Revision und die Bestandsrevision vorgenommen werden. Bei der Aufnahme der Depots ist darauf zu achten, daß revidierte Bestände nicht zweimal vorgezeigt werden. Darum müssen die bereits revidierten Depots dem Zugange des Effektenverwalters so lange entzogen werden, bis sämtliche Depots revidiert sind. Die Depotbücher müssen laufend gehalten sein und trotz ihrer sonstigen Mannigfaltigkeit das gemeinsame haben, daß die Art ihrer Führung zuverlässig und eine beruhigende Sicherheit zu bieten vermag.

Werden fremde (andern gehörige) Wertpapiere in Verwahrung gehalten, so sind die diesbezüglichen Verzeichnisse mit Umgehung der Depotverwaltung dem Revisor auszuhändigen, der sie versenden und die Anerkenntnisse in Empfang nehmen wird.

Die halbjährlichen Kontokorrent-Auszüge müssen dem Revisor unterschrieben zum Revidieren, Kopieren und Versand übergeben werden. Die erbetenen Anerkenntnisse müssen zu seinen Händen gelangen, und er hat die Identität mit den Kopien festzustellen.

Das Wechselportefeuille muß bezüglich der Akzepte, der Giros, der Verfallzeiten und der Stempelentrichtung, im Zusammenhang mit den nach dem Bankstatut oder dem Bankreglement für die Diskontierung festgesetzten Bedingungen revidiert werden.

Der Effektenbestand muß den Erfordernissen des § 261,

Ziff. 1, des H.-G.-B. entsprechen, der Depotbestand, d. h. die in Verwahrung genommenen, also Drittpersonen gehörenden Wertpapiere, nach der Verordnung des § 1 des Reichsgesetzes vom 5. Juli 1896 (des sogen. Depotgesetzes) behandelt sein.

Die in Lombard genommenen Titel müssen mit Bezug auf die Beleihungsgrenze revidiert und mit dem Stammregister verglichen werden.

Sämtliche Wertpapiere müssen mit Bezug auf die Stücke und die dazu gehörigen Zins- oder Dividendenbogen in besonderen Schränken aufbewahrt und vollständig getrennt von dem Eigenbesitz verwaltet werden. Die Behälter müssen so eingerichtet sein, daß jeder einzelne stets nur unter Anwendung von zwei verschiedenen Schlüsseln, von denen einer von dem Effektenverwalter und der andere von einem Direktionsmitgliede verwahrt wird, geöffnet werden kann.

Ferner ist von den Aktienbanken zu fordern, daß sie Buch führen über ihre Verbindlichkeiten — sogen. Eventualobligos —, die für sie aus der Weitergirierung von Wechseln oder sonstigen Regreßverbindlichkeiten entstehen können. Aus dieser Buchführung soll ersichtlich gemacht werden, bis zu welchem Betrage die Bank eventuell aus Wechseln, die unbezahlt bleiben und protestiert werden müssen, oder aus andern Gutsagen, die, weil weder Aktiva noch Passiva, auf der Bilanz nicht erscheinen, in Anspruch genommen werden kann. Eine Angabe hierüber in Notizform muß entweder die Bilanz oder der Geschäftsbericht enthalten. Solche Obligos kommen zwar im Augenblick ihrer Übernahme weiter nicht in Betracht, um so mächtiger aber, wenn es gilt, die eingegangenen Regreßverbindlichkeiten zu erfüllen. Muß die Firma plötzlich aus irgend einem Anlaß für ihre Gutsage einspringen, so kann dies ganz erheblich den Vermögensbestand verändern. Geben die obigen Schriftstücke über die Eventual-Verbindlichkeiten keinen Aufschluß, so würden sie über die wirkliche Lage der Gesellschaft hinwegtäuschen; denn das eingegangene Obligo stellt immerhin einen gewissen Buchwert dar, der leicht zu einer greifbaren Forderung werden kann.

Konzessionierte Aktiengesellschaften.

Bei konzessionierten Gesellschaften (Salinen und Bergwerken, Gasanstalten, Elektrizitätswerken, Straßenbahnen, Theatern), muß

darauf gehalten werden, daß die einschlägigen Buchungen den Erneuerungs- und Reservefonds betreffend nach den darüber bestehenden Konzessionsbedingungen vollzogen werden. Gewöhnlich sind diese Bedingungen so gestellt, daß nach Ablauf der auf eine bestimmte Zeit erteilten Konzession bestimmte Anlagen (bei Straßenbahnen der Oberbau, bei Gas- und Elektrizitätswerken das Hauptrohr- bezw. Kabelnetz, bei Bergwerken das Verhüttungsmaterial) der konzessionsgebenden Behörde (Staat, Bezirk, Gemeinde) kostenlos überlassen werden müssen. Diese Anlagen haben sonach infolge des konzessionsmäßigen Heimfallrechts nur so lange Wert, als die Konzession andauert, ihr Wert vermindert sich sukzessive mit dem allmählichen Ablauf der Konzessionsjahre, und er hört gänzlich auf, ein solcher für die Gesellschaft zu sein, mit dem Tage, an welchem die Konzession abläuft. Wollte bezüglich dieser Wertauflösung die Gesellschaft in Konti und Bilanz keine Vorkehrung treffen, so würde sie Kapital anstatt Dividende verteilen, und am Schluß der Konzession angelangt, wären das Kapital aufgezehrt, die Aktien entwertet. Dem muß vorgebeugt werden; es muß ein Plan entworfen werden, demzufolge während der Dauer der Konzession alljährlich ein solcher Bruchteil jener Anlagen abgeschrieben, d. h. von der Verteilung ausgeschlossen werden muß, daß nach Ablauf der Konzession die abgeschriebenen Bruchteile zusammengenommen den Betrag ergeben, zu dem die Anlage der Konzessionsgeberin ausgeliefert werden und aus der Gesellschaftsbilanz ohne Gegenleistung ausscheiden muß. Dieser Betrag bildet das Äquivalent für die Anlage. Es ruht in den Aktiven und mit ihm können nun die Aktien heimgezahlt werden.

Hat die Konzessionsgeberin alternativ die Wahl, entweder die kostenlose Auslieferung der Anlage oder die Beseitigung derselben unter Wiederherstellung des früheren Zustandes anzufordern, und wählt die Behörde die Beseitigung, so kann unter Umständen der Kapitalverlust noch größer sein. Eine vorsichtige Verwaltung wird sich immer auf den ungünstigeren Fall einrichten und hiernach ihren Amortisationsplan aufstellen.

Der Aufsichtsrat als Kontrollorgan und die Unhaltbarkeit des heutigen Revisionswesens.

Die groben Pflichtverletzungen, deren sich Aufsichtsräte in ihrer Eigenschaft als Kontrollorgan in einer Unzahl von Fällen schuldig gemacht haben, erlauben den Schluß, daß die wenigsten Mitglieder dieses Organs sich der Wichtigkeit und Schwere ihres Amtes völlig bewußt sind. Zumeist ist man in den mit der Aufsicht betrauten Kreisen, deren Mitglieder oft tüchtige Finanzleute, Juristen und Ingenieure, aber schlechte Buchführungstechniker sind, zu vertrauensselig; man kennt den Grad seiner Rechte, die Summe seiner Pflichten, das Gewicht seiner Verantwortlichkeit nicht — oder unterschätzt sie. Zwar beziehen die Aufsichtsräte häufig für ihre „Tätigkeit“ recht hohe Tantiemen, so beliefen sich dieselben nach einer Zusammenstellung der „Frkf. Ztg.“ bei 10 größeren Banken auf 14,13% des erzielten Reingewinns, bezw. nahezu 20% der verteilten Dividenden. Nach einer Berechnung, die jüngst ein genauer Kenner der einschlägigen Verhältnisse, Dr. Ernst Loeb, in „Conrads Jahrbücher“ (III. Folge, Bd. 23, Jena 1902) veröffentlicht hat, betrugen im Jahre 1900/01 bei 400 Kreditbanken mit einem Gesamtaktienkapital von 2459 Millionen Mark die Tantiemen 11 Millionen Mark, d. i. ½% vom Kapital. Bei 41 Hypothekenbanken mit einem Kapital von 625 Millionen Mark betrugen die Tantiemen 4 Millionen Mark oder ¾% des Aktienkapitals. Bei 3443 Industriegesellschaften mit einem Gesamtkapital von 5915 Millionen Mark betrugen die Tantiemen des Aufsichtsrates 41 Millionen Mark, demnach ebenfalls, wie bei den Hypothekenbanken, ¾% des Kapitals. Die Dresdner Bank z. B. hat ein Aktienkapital von 130 Millionen Mark und verteilte im Jahre 1900 eine Dividende von 8%. Der Aufsichtsrat bekam eine Tantieme von 470000 Mk. Da derselbe aus 24 Mitgliedern bestand, so erhielt ein jedes beinahe 20000 Mk. an Tantieme für seine Tätigkeit vergütet. Bedenkt man, daß die Aufsichtsräte, die in der Regel als Kollegium tagen, nur in längern Perioden zusammentreten, meistens einigemal im Jahr, sehr oft sogar nur ein- bis zweimal jährlich, und zwar einmal zur Abnahme der Semestralrechnung und das andere

Mal zur „Prüfung" der Jahresschlußbilanz, so sind diese Vergütungen gewiß reichlich bemessen.

Freilich mußten schon da und dort, besonders in den letzten Jahren, die Aufsichtsräte auch nach dem alten deutschen Sprichwort: „Wer nicht die Augen auftut, muß seinen Beutel auftun", ihr Vermögen opfern. Notorisch aber ist, daß der Tantiemebezug in den meisten Fällen mühelos erworbenes Geld ist, und daß die mit dem Bezuge verbundene Verantwortung gewöhnlich im umgekehrten Verhältnis zur Höhe der Tantieme steht. Darum hat der Abgeordnete Nacken in der Sitzung der Steuerkommission des Reichstags vom 14. Februar 1906 den Antrag gestellt, ein Zehntel der Aufsichtsratstantiemen zugunsten des Fiskus zu konfiszieren, d. h. die fraglichen Bezüge mit einer Steuer zu belegen, deren Ertrag dem zehnten Teil des Bezugs gleichkommt. Und was gibt der Aufsichtsrat für diese hohen, zum Teil fürstlichen Bezüge an effektiver Gegenleistung den Gesellschaften her? Nichts, oder doch nicht sehr viel. Zwar wird die nunmehr Gesetz gewordene Tantiemesteuer den gewollten Zweck kaum erreichen, denn es wird ein Leichtes sein, die Bezüge des Aufsichtsrates um so viel höher zu stellen, als Prozente an das Reich abzuführen sind; aber charakteristisch bleibt, daß im deutschen Reichstage die Aufsichtsratstantieme als müheloser Gewinn gekennzeichnet wurde.

Es ist mit Sicherheit anzunehmen, daß von den nach Millionen zählenden Verlusten, die bei Aktiengesellschaften entstanden sind, der weitaus größte Teil auf das Konto mangelnder Diligenz seitens des Aufsichtsrates gesetzt werden muß. Denn weder der Gesamtaufsichtsrat noch einzelne Mitglieder desselben können und wollen die Bücher und Schriften einer Gesellschaft einsehen und prüfen. Wohl vermögen sie periodisch den Bestand an Bargeld, Effekten und Wechseln festzustellen. Aber diese Feststellungen haben nichts mit der Kontrolle des Rechnungswesens zu tun. Die Prüfung der Jahresrechnungen im Zusammenhange mit der Bilanz ist für den Aufsichtsrat rein unmöglich. Darum sollte, so schreibt der Geh. Hofrat Hecht[1]), die gesamte rechnerische Revisionstätigkeit aus dem Pflichtenkreis des Gesamtaufsichtsrats ausgeschaltet werden. Seine Tätig-

[1]) Referat gehalten in der Sitzung des Vereins für Sozialpolitik am 15. September 1903, abgedruckt in Holdheims „Monatsschrift" Nr. 11 v. 14. November 1903.

keit sollte dort anfangen, wo diejenige des Bücherrevisors aufhört. Derzeit beruht nicht bloß bezüglich der Revisionspflicht, sondern überhaupt die ganze Verfassung des Aufsichtsrats auf dem, was man „Vertrauen“ nennt. Das ist aber kein für die juristische Konstruktion verwertbares Moment. Die Verfassung des Aufsichtsrats, so führt Hecht weiter aus, ist aus jener Zeit herübergekommen, in der das Rechtsbewußtsein noch nicht bestand, daß für die einzelnen Mitglieder des Aufsichtsrats eine unter Umständen für sie ruinöse pekuniäre Haftpflicht und eine ihre ganze bürgerliche Existenz möglicherweise untergrabende kriminelle Haftbarkeit besteht. Das einzelne Aufsichtsratsmitglied hat auch heute eine Vertrauensstellung, wie der ganze Aufsichtsrat, aber — eine bezahlte Vertrauensstellung, was Georg v. Siemens in seiner drastischen Weise einmal so ausdrückte, daß er sagte: „Die Tantieme ist eine Prämie.“

Die Bestimmung des § 266 H.-G.-B. gestattet zwar, wie schon erwähnt[1], der Generalversammlung, Revisoren zur Prüfung der Bilanz oder zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung zu bestellen; allein der erste Absatz des § 266 wirkt zu schwerfällig, auch enthält er nur nachgebendes Recht: „Die Generalversammlung kann usw.“ Der übrige Teil der Vorschrift trifft nur die Anordnung für bestimmte Fälle, schafft also nur Gelegenheitsrevisoren. Was daher bei dieser Gesetzesbestimmung herauskommt, kann kein Institut sein, das eine nachhaltige Wirkung erzeugen könnte.

Gewiß liegt auch in anderen Staaten, so in Italien, Belgien, Spanien und Rußland, die Bücherrevision noch sehr im argen. In Österreich-Ungarn ernennen die Handelskammern die Bücherrevisoren, und auch Frankreich kennt keine diesbezügliche Organisation. Aber was bedeutet das Aktienwesen dieser Staaten gegenüber demjenigen Deutschlands.

Schon der internationale Emissionsmarkt bezeichnet klar den Unterschied. Ordnet man die gesamten Emissionen der Welt, die im Jahre 1905 über 15 Milliarden, genau 15,28 Milliarden Mark betrugen, nach denjenigen Staaten, denen sie zugute kammen, nicht nach denen, wo sie aufgelegt wurden, also nach den Ursprungsländern, so marschieren, wie der „Ratgeber auf

---

[1]) Vergl. bei: „Wie muß die Revision ausgeübt werden“; „Allgemeines“.

dem Kapitalmarkt" schreibt, die Vereinigten Staaten von Nordamerika mit über 4 Milliarden Mark an der Spitze. Deutschland ist ein guter Zweiter mit nahezu 2½ Milliarden Mark, dann kommt Großbritannien und dessen Kronkolonien (also ohne Kanada und Südafrika usw.) mit etwas über 2 Milliarden Mark, Japan mit 1,46 Milliarden, Rußland mit 1,57 Milliarden, Zentral- und Südamerika mit 828 Millionen Mark, Frankreich nebst Kolonien mit 676 Millionen Mark, Ägypten mit 376 Millionen Mark, Rumänien mit ca. 320 Millionen Mark (wovon ca. 277 Millionen Mark Konversion), Belgien mit 277 Millionen Mark, Spanien mit 261 Millionen Mark, die Niederlande nebst Kolonien mit 201 Millionen Mark, Britisch-Südafrika mit 229 Millionen Mark, Kanada mit 188 Millionen Mark. Es folgen Italien, die Türkei, die Schweiz, Österreich-Ungarn (mit nur 56 Millionen Mark, ein deutliches Zeichen der wirtschaftlichen Depression infolge des politischen Zwistes mit Ungarn), China, Griechenland, Portugal, Schweden, Luxemburg, Serbien mit Beträgen von 142½ Millionen Mark bis herunter zu 2,4 Millionen Mark.

In welchen Proportionen die Gründungen bei uns seit 1871 (die vor 1871 bestandenen kommen wenig in Betracht, weil dieselben längst wieder von der Bildfläche verschwunden sein dürften) sich entwickelt haben, möge folgende vom „Deutschen Ökonomist" veröffentlichte Tabelle zeigen.

Es wurden gegründet:

im Jahre	1871	207	Gesellschaften	mit	758760000	Mk.	Kapital
„ „	1872	479	„	„	1477730000	„	„
„ „	1873	242	„	„	544180000	„	„
„ „	1874	90	„	„	105920000	„	„
„ „	1875	55	„	„	45560000	„	„
„ „	1876	42	„	„	18180000	„	„
„ „	1877	44	„	„	43420000	„	„
„ „	1878	42	„	„	13250000	„	„
„ „	1881	111	„	„	199240000	„	„
„ „	1882	94	„	„	56100000	„	„
„ „	1883	192	„	„	176030000	„	„
„ „	1884	153	„	„	111240000	„	„
„ „	1885	70	„	„	53470000	„	„
„ „	1886	113	„	„	103940000	„	„

im Jahre							
im Jahre	1887	168	Gesellschaften	mit	128410000	Mk.	Kapital
" "	1888	184	"	"	193680000	"	"
" "	1889	360	"	"	402540000	"	"
" "	1890	236	"	"	270990000	"	"
" "	1891	160	"	"	90240000	"	"
" "	1892	127	"	"	79820000	"	"
" "	1893	95	"	"	77260000	"	"
" "	1894	92	"	"	88260000	"	"
" "	1895	161	"	"	250680000	"	"
" "	1896	182	"	"	268500000	"	"
" "	1897	254	"	"	380470000	"	"
" "	1898	329	"	"	463620000	"	"
" "	1899	364	"	"	544390000	"	"
" "	1900	261	"	"	340460000	"	"
" "	1901	158	"	"	158250000	"	"
" "	1902	87	"	"	118430000	"	"
" "	1903	84	"	"	300040000	"	"
" "	1904	104	"	"	140650000	"	"
" "	1905	191	"	"	386000000	"	"

Nach vorstehender Tabelle haben wir in Deutschland mit 5049 Aktiengesellschaften und einem nominellen Aktienkapital von 7435150000 Mk. zu rechnen. Zu diesem Kapital ist noch diejenige Summe hinzuzufügen, die als werbendes Kapital für die Aktiengesellschaften in Form von Obligationen wirksam ist. Zwar fehlen über den Umfang derselben bestimmte Daten, aber es wird annähernd wohl auf eine Milliarde veranschlagt werden können. Das gesamte investierte Kapital dieser Gesellschaften wird auf mindestens 20 Milliarden Mark geschätzt. Und merkwürdig! Dieses ganze und große Riesenkapital ist nicht bloß mit Rücksicht auf seine Verwendung, sondern auch in Bezug auf seine buchtechnische Verrechnung einzig und allein der Kontrolle des Aufsichtsrates, d. i. eines Organs ausgeliefert, das — die täglichen Erfahrungen und die Gerichtshöfe bestätigen dies — mehr Dekoration als Kontrollorgan ist, und das weder die Zeit noch auch die Befähigung besitzt, die Pflichten eines solchen auszuüben, und dennoch diese Pflichten tragen muß, weil — das Gesetz es so will. Das Handelsgesetzbuch bestimmt nämlich in § 246 was folgt:

„Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und sich zu dem Zwecke von dem Gange der Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten. Er kann jederzeit über diese Angelegenheiten Berichterstattung von dem Vorstande verlangen und selbst oder durch einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen, sowie den Bestand der Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren untersuchen. Er hat die Jahresrechnungen, die Bilanzen und die Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen und darüber der Generalversammlung Bericht zu erstatten. Er hat eine Generalversammlung zu berufen, wenn dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich ist. Weitere Obliegenheiten des Aufsichtsrates werden durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt. Die Mitglieder des Aufsichtsrates können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht anderen übertragen."

Bedenkt man, daß der Aufsichtsrat sehr vieler Aktiengesellschaften aus Zufallskapitalisten, Malern, Professoren, Ärzten, Ingenieuren, hohen Beamten und Offizieren „z. D." und „a. D.", also aus Personen besteht, die vom kaufmännischen Rechnungswesen keine Ahnung haben, so ist rasch zu begreifen, welcher Wert der von einem solchermaßen zusammengesetzten Kollegium revidierten Bilanz beizumessen ist. Daß die Unfähigkeit zur Überprüfung nicht zugegeben wird, ist natürlich und beruht auf rein menschlicher Eitelkeit und — Schwäche. Ihr ist es auch zuzuschreiben, daß der Aufsichtsrat oft „Vogelstraußpolitik" treibt dort, wo er zugreifen sollte und müßte. Daraus erwächst die traurige Tatsache, daß Bilanzen oft für „geprüft und in Ordnung befunden" erklärt werden, die nicht einmal oberflächlich mit dem Scheinwerfer der Kritik beleuchtet wurden. Es sei hierbei nur daran erinnert, wie seiner Zeit die gröbsten Unregelmäßigkeiten, die auf eine ganze und lange Reihe von Jahren zurückreichten, bei einem Straßburger Bankinstitut aufgedeckt wurden, trotzdem in dem unmittelbar vorangegangenen Jahre die Bilanz mit der Bescheinigung, daß alles in bester Ordnung sei, versehen wurde, und ungeachtet dessen, daß schon eine oberflächliche Prüfung die Falschbuchungen bei dem „Konto pro diverse" hätte finden müssen!

Man hätte nun meinen sollen, daß der Gesetzgeber dem Aufsichtsrate mit Rücksicht auf seine Eigenschaft als Kontrollorgan das Recht hätte geben, um nicht zu sagen die Pflicht hätte auferlegen müssen, unparteiische, aber verantwortliche Sachverständige zu ernennen, um die Bilanzkontrolle und mit ihr eine lückenlose Prüfung der Bücher samt Belegen wirksam zu ermöglichen. Damit wäre die Gewähr gegeben, daß die Bilanz nicht bloß pro forma, sondern der Tat nach geprüft würde. Allein das Gesetz kam zu einem umgekehrten Schluß und schrieb vor, daß die Obliegenheiten des Aufsichtsrates nicht übertragbar sind, und bestimmte so mit Rücksicht auf die Revisionstätigkeit gerade das Gegenteil von dem, was es logischerweise bestimmen müßte. In der Tat kann vernünftigermaßen einem Menschen nicht eine solche Kraft und Vielseitigkeit zugemutet werden, daß er in ein und demselben Betrieb ein Wächter, der Custos der Geschäftsführung und gleichzeitig der Revisor und Inspektor eines komplizierten Verrechnungswesens sein soll. Ein Aufsichtsratsmitglied, welches dies alles zu leisten vermöchte, müßte die reinste „Allerweltskraft" sein. Und dies sind die Aufsichtsräte gemeiniglich nicht. Es wird dies sofort klar, wenn man weiß, wie die Aufsichtsratsstellen oft besetzt werden. Bei der engen Beziehung der Industrien zu den Großbanken existiert ein System der Ernennung nicht nur von Aufsichtsräten, sondern auch von Direktoren, das ganz anderen Gesichtspunkten als dem der Wahl des Tüchtigsten folgt. Solche Gesichtspunkte sind um so maßgebender, je größer die Bank, je zahlreicher ihre Industriebeziehungen, je zielbewußter ihre Industriepolitik wird. So ist es zu verstehen, daß an Stelle der unmittelbaren und freien Wahl eine systematische Ausnutzung der rechtlichen Institution des Aufsichtsrates tritt. Man kann daher getrost sagen, daß der Aufsichtsrat nicht nur vom Gesetz zu einem obligatorischen Organ der Aktiengesellschaften, sondern auch durch die Art der handelsrechtlichen Regelung zugleich zu einem vollkommenen Werkzeug finanzpolitischer Bestrebungen der Banken gemacht ist. Wie könnte es sonst sein, daß ein dem technischen und industriellen Leben fernstehender Bankier über die Wahl der Direktoren befinden, oder ihm nahestehende Personen auf diesen Posten bringen, oder als Aufsichtsrat über das Wohl und Wehe der Gesellschaft verfügen könnte.

Dazu tritt, daß das Gesetz zwei wichtige Tatbestände stillschweigend sanktioniert: und zwar braucht das Aufsichtsratsmitglied nicht Aktienbesitzer der Gesellschaft zu sein, sodann ist die Zahl der Gesellschaften, bei denen dieselbe Person Aufsichtsrat sein kann, unbeschränkt. So steht denn im „Adreßbuch der Direktoren und Aufsichtsräte" für 1904/05 der Bankier Louis Hagen in Köln mit 35 Aufsichtsratsstellen an erster, der Inhaber der Firma Oppenheim in Köln mit 29 an dritter Stelle. Der letzte Mitinhaber der liquidierten Firma Landau in Berlin war Aufsichtsrat bei folgenden Gesellschaften: bei drei Banken, einer Versicherungsgesellschaft, zwei Terraingesellschaften, einem Bahnunternehmen, drei Montangesellschaften, fünf Brauereien, fünf Gesellschaften der Waggon- und Maschinenindustrie, je einer chemischen Zement-, Zucker- und Textilfabrik. Im gleichen Betreff schreibt Dr. Arthur Blaustein, Mannheim („Neue Gedanken über die Bedeutung des Aufsichtsrates für die Aktiengesellschaft" in der „Bankbeamten-Zeitung" Nr. 7 v. 1. April 1907), was folgt:

„Wohl die größere Hälfte der Aufsichtsratsposten bekleiden die „Großaktionäre" (darunter Gründer, Vorbesitzer von umgewandelten Einzelunternehmungen, fremde Unternehmungen, die sich beteiligen, vor allem die Banken), Vertreter von Bankhäusern fehlen überhaupt nur in den seltensten Fällen in den Aufsichtsräten, denen sie, sei es als Gründer oder ständige Bankverbindung oder als Gläubiger angehören. Für die Großbankdirektoren ist es nachgerade zum vornehmen Sport geworden, als Aufsichtsrat bei den Aktiengesellschaften ihrer Klientel zu fungieren. Daher die vielen Dutzende von Aufsichtsratsposten, welche diese Männer bekleiden (Passow zählt bis 33, Eulenburg sogar bis 40 bei einer Person). Nach Jeidels (Verhältnis der Großbanken zur Industrie, Leipzig 1905) verfügten Ende 1903 die Direktoren und Aufsichtsräte der 6 Berliner Großbanken über 751 Aufsichtsratsposten. Nach Eulenburg hatten 692 Bankiers und Bankdirektoren von insgesamt 3918 Personen 1996 Aufsichtsratsstellen (von 6783) oder 29,4 % aller Aufsichtsratsposten inne, und zwar sind von den 154 Aufsichtsräten mit 10 und mehr Stellen (zusammen 2257) 91 Bankiers, die 1422 Stellen innehaben. Fraglich ist, ob Passows Motivierung zutreffend erscheint, wonach die „Tantiemenjagd" erst in zweiter Linie zu

dieser Erscheinung geführt habe, und daß den ausschlaggebenden Anreiz vielmehr der Einfluß auf das Unternehmen, also das Geschäftsinteresse, nicht das Selbstinteresse bilde.

Weiter gehören den Aufsichtsräten an Direktoren und Aufsichtsratsmitglieder von in Interessengemeinschaft stehenden Gesellschaften (auch Bildung besonderer Delegationsräte), nur selten Vertreter der Kleinaktionäre (fast nur sog. „Schreier", die beruhigt werden sollen), ferner technische oder kommerzielle, auch juristische Sachverständige, zurückgetretene Direktoren, Vertreter des Staates, endlich dem Unternehmen fremde Leute mit dekorativ wirkenden Namen oder Titeln, höhere Beamte, welche durch ihre Beziehungen nützen können, Männer der wirtschaftlichen Praxis mit wichtigen geschäftlichen Verbindungen. Diese betriebsfremden Elemente haben am meisten zur Unterschätzung der Aufsichtsratstätigkeit, zu ihrer Bewertung als mühelosen Gewinn bringend, beigetragen.

Der im Juli 1903 wegen Weiterverpfändung fremder Depots verhaftete Geh. Kommerzienrat Viktor Hahn, Mitinhaber der inzwischen in unfreiwillige Liquidation getretenen Dresdner Bankfirma Ed. Rocksch Nachf., der von jeher sich dadurch unvorteilhaft auszeichnete, daß er eine ungewöhnliche Zahl von Aufsichtsratsstellen einnahm, hatte wohl am meisten solcher Sinekuren inne. Zu den Gesellschaften, in denen Aufsichtsrat Hahn den Vorsitz führte, zählten nach dem „Berliner Tageblatt" (Nr. 381 v. 30. Juli 1903): die Aktiengesellschaft für Kunstdruck in Dresden-Niedersedlitz, Aktiengesellschaft für Trockenplattenfabrikation vorm. Westendorp & Wehner in Köln, Aktiengesellschaft Bergbräu zu Dresden-Plauen, Dresdner Aktien-Cichorien- und Kaffeesurrogatfabrik Teichel & Claus, Dresdner Albuminfabrik, Aktiengesellschaft in Dresden, Cardinal Film Compagnie in Köln, Erzgebirgische Dynamitfabrik, Aktiengesellschaft in Geyer in Sachsen, Faber & Schleicher, Aktiengesellschaft in Offenbach a. M., Fabrik photographischer Papiere auf Aktien C. Christensen, Aktiengesellschaft in Berlin, Fabrik photographischer Papiere vorm. Dr. A. Kurz, Aktiengesellschaft in Wernigerode, Fabrik photographischer Apparate auf Aktien vorm. R. Hüttig & Sohn in Dresden, Kunstanstalt Wilh. Hoffmann, Aktiengesellschaft in Dresden, Kulmbacher Exportbrauerei

Mönchshof, Aktiengesellschaft, Mittelrheinische Brauereigesellschaft in Andernach und Koblenz, Sebnitzer Papierfabrik, Aktiengesellschaft, Paul Süß, Aktiengesellschaft für Luxuspapierfabrikation in Dresden, Trockenplattenfabrik Dr. C. Schleußner, Aktiengesellschaft in Frankfurt a. M., Vereinigte Radeberger Glashüttenaktiengesellschaft, Petzold & Aulhorn, Aktiengesellschaft in Dresden, Protalbinwerke, Aktiengesellschaft in Wien, Vereinigte Elektrizitätswerke, Aktiengesellschaft in Dresden, Mitteldeutsche Elektrizitätswerke in Dresden und Aktiengesellschaft für Elektrizitätszentralen in Dresden. Außerdem gehörte er dem Aufsichtsrate der Deutschen Kognakbrennerei vorm. Gruner & Co. in Siegmar, der Mechanischen Treibriemenweberei und Seilfabrik G. Kunz, Aktiengesellschaft, der Sächsischen Gußstahlfabrik in Döhlen bei Dresden, den Vereinigten Fabriken photographischer Papiere in Dresden und Georg A. Jasmatzi, Aktiengesellschaft in Dresden an.

Zur Illustration der Häufung der Aufsichtsratsstellen dient eine Statistik, die das „Berliner Tageblatt" aufgemacht und am 3. Juli 1907 veröffentlicht hat. Nach dieser Statistik hatten Aufsichtsratsmandate inne: 29 Personen je 10, 26 je 11, 21 je 12, 25 je 13, 20 je 14, 10 je 15, 13 je 16, 8 je 17, 2 je 18, 2 je 19, 4 je 20, 2 je 21, 4 je 22, 3 je 23, 4 je 24, 3 je 26, 1 : 27, 1 : 28, 2 je 29, 3 je 30, 1 : 36, 1 : 37, 1 : 41. 15 oder mehr Mandate hatten folgende Persönlichkeiten: Justizrat Dr. Springer-Berlin (15), Generalkonsul H. Rosenberg-Berlin (15), Max Schinckel-Hamburg (15), Geheimrat Fritz v. Friedländer-Fuld-Berlin (16), Kommerzienrat Rudolf Koch-Berlin (16), Geheimrat Dr. Max Winterfeldt sen.-Berlin (17), Dr. P. v. Schwabach-Berlin (17), Dr. Hans Jordan-Schloß Mallinckrodt (17), Kommerzienrat Arnhold-Dresden (20), Direktor Arthur Gwinner-Berlin (22), Kommerzienrat Karl Klönne-Berlin (22), Geheimer Regierungsrat Witting-Berlin (23), Geheimer Baurat Emil Rathenau-Berlin (24), Dr. Walther Rathenau-Berlin (23), Geheimrat Isidor Loewe-Berlin (24), Generalkonsul Eugen Landau-Berlin (24), Direktor Julius Stern-Berlin (26), Hugo Stinnes-Mülheim-Ruhr (26), Geheimer Oberfinanzrat Waldemar Müller-Berlin (30), Konsul Eugen Gutmann-Berlin (36), Karl Fürstenberg-Berlin (37), Kommerzienrat Louis Hagen-Köln (41). Die Stelle des Aufsichtratsvorsitzenden vereinigt in einer Hand Dr. Hans Jordan (7 mal),

Karl Neuburger-Berlin (7 mal), Konsul Eugen Gutmann-Berlin (8 mal), Hugo Stinnes-Mülheim (8 mal), Arthur Gwinner-Berlin (10 mal), Dr. P. v. Schwabach-Berlin (11 mal), Eugen Landau-Berlin (14 mal), Geheimrat Dr. Gustav Strupp-Meiningen (18 mal).

Man hat ausgerechnet, daß in Deutschland allein 70 Personen in 1184 Aktiengesellschaften die Aufsichtsratsstellen in Beschlag genommen haben, dabei müssen doch diese Leute auch noch ihr eigenes Geschäft besorgen! Je mehr derartige Posten jemand bekleidet, desto größer ist die Möglichkeit, in der einen oder andern Gesellschaft zivilrechtlich haftbar gemacht zu werden, was fraglos nicht im schutzwürdigen Interesse der Aktionäre liegen kann.

Freiwillig werden Aufsichtsratsstellen, so schreibt Dr. Otto Jeidels in seiner oben zitierten Arbeit, gewährt an Personen mit gutklingendem Namen, auch an ehemalige Staatsbeamten, die im Verkehr mit den Behörden manche Erleichterung schaffen können, oder aus Höflichkeit der Gründer, ferner an Sachverständige, vor allem aber an andere industrielle Gesellschaften, deren Kundschaft oder Freundschaft man sich sichern will. Gewiß liegt der Generalversammlung in ihrer Majorität die Wahl des Aufsichtsrates ob. Dies ist aber auch nur ein Scheinrecht. Denn gewöhnlich bilden die Banken, zufolge des übernommenen Aktienbesitzes die Mehrheit, so daß die Generalversammlung nur Ja und Amen zu sagen braucht. Findet sich wirklich einmal ein scharfer Opponent, der es versucht „wider den Stachel zu löcken", so weiß man ihn durch Kooptation in den Aufsichtsrat mundtot zu machen.

Wir wollen hier nicht von der Einflußsphäre sprechen, in der solche Aufsichtsräte wirksam sind, und die diese für sich ausnützen können; aber diese Sach- und Rechtslage birgt große Gefahren für die Bilanzkontrolle. Denn ein aus solchen Mitgliedern zusammengesetztes Kollegium kann gar nicht anders als nur formell die Saldi des Hauptbuches mit den Ziffern der Bilanz vergleichen. Ob die Bilanz aber auch in Wirklichkeit stimmt, ob sie nicht, wie man zu sagen pflegt, „frisiert" ist, ob keine Verschleierung stattfand, oder ob sie nicht gar unmittelbar Fälschungen verdeckt, das kann eine solche „Kontrolle" nicht aufdecken. Wenn es nun schon tüchtigen Kaufleuten außerordentlich schwer fällt, und diese nur selten dazu befähigt

sind, eine aktiengesellschaftliche Bilanz zu ziehen und zu beurteilen, um wieviel weniger noch muß dies bei einem Aufsichtsratspersonal, wie dem oben gekennzeichneten, der Fall sein. Damit ist der Wert des heutigen Kontrollorgans, so da Aufsichtsrat heißt, auf das richtige Maß gebracht.

Es war daher ein Fehler, daß man im dritten Abschnitt des Handelsgesetzbuches über die Aktiengesellschaften nicht analoge Vorschriften aufgenommen hat, wie sie im vierten Abschnitt des Reichsgesetzes vom 1. Mai 1889, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, über die „Revision" zum Prinzip erhoben sind. Denn was den Genossenschaften frommt, würde auch den Aktiengesellschaften nützen. Beide verdienen gleichen Schutz. Sind doch die Ziele im Grunde genommen bei beiden die gleichen, nämlich den Aktionären und den Genossenschaftsmitgliedern möglichst hohe Renten zu sichern. Zum mindesten aber hätte man den Schlußsatz des § 246 H.-G.-B. anders regeln, d. h. den Aufsichtsrat ermächtigen sollen, Sachverständige an seiner statt wählen zu dürfen. Damit wäre diesem Laienkollegium etwas gewährt, was dem juristisch gebildeten Richterkollegium längst zugestanden ist. Der § 405 der Zivilprozeßordnung bestimmt in dieser Hinsicht was folgt:

> „Das Prozeßgericht kann den mit der Beweisaufnahme betrauten Richter zur Ernennung der Sachverständigen ermächtigen. Derselbe hat in diesem Falle die in dem vorstehenden Paragraphen dem Prozeßgerichte beigelegten Befugnisse auszuüben."

Ein ähnliches Zugeständnis hat das Gesetz dem Aufsichtsrat nicht gemacht. Da aber die Prüfung der Jahresrechnungen samt Belegen und Bilanzen, sei es für den Aufsichtsrat in seiner Gesamtheit oder für einzelne Mitglieder desselben, so gut wie unmöglich ist, so beschränkt sich fast durchgängig diese Prüfung auf Stichproben, oder sie wird durchgeführt durch Strohmännerrevisoren, das heißt soviel wie: die Revision unterbleibt ganz. Etwas ganz besonderes glaubt gewöhnlich der Aufsichtsrat geleistet zu haben, wenn er die Übereinstimmung der Bilanzposten mit den Abschlußziffern der Bücher prüft. Wie die Endziffern gewonnen werden und nach welcher Methode die Bilanzaufmachung auf ihre Zuverlässigkeit gegenüber Ver-

schleierungen geschieht, darauf geht er nicht ein, und er beachtet nicht, daß selbst bei den gröbsten Fälschungen für Übereinstimmung gesorgt wird. Darin liegt für den Aufsichtsrat das ruinöse Moment. Nicht zum kleinsten Teil hat daher der § 246 des H.-G.-B's die Unsummen mit verschuldet, die im Jahre 1903 dem deutschen Nationalvermögen durch den Zusammenbruch namhafter Banken und industrieller Aktiengesellschaften verloren gingen. Gewiß hat der Aufsichtsrat, salvis juribus der Generalversammlung, das unbegrenzte Prüfungsrecht. Allein das Recht der Untersuchung wird illusorisch, wenn die Unmöglichkeit der Ausübung dieses Rechts zweifellos ist. Darum hat, so führte Hofrat Hecht in seinem in der Sitzung des Vereins für Sozialpolitik am 15. September 1903 zu Mannheim erstatteten Referat aus, unter allen organischen Einrichtungen des Aktiengesellschaftswesens keine so wenig die Hoffnungen und Erwartungen gerechtfertigt, wie die Institution des Aufsichtsrats! Zwar steht auch der Generalversammlung das Prüfungsrecht zu (§ 250—260 H.-G.-B.), allein auch dieses ist nur ein papiernes Recht. Dies bedarf keines Kommentars. Noch niemals hat eine ordentliche Generalversammlung einen entscheidenden Einfluß auf die Vorgänge im Gesellschaftsbetrieb ausgeübt, ebenso wie es niemals der Gesetzgebung gelingen wird, die ordentliche Generalversammlung zu beleben, und auch der warmherzigste Appell an die Aktionäre, daß es ihre Pflicht sei, die Versammlungen zu besuchen, wird je bei denselben irgend welchen Widerhall finden.

Was nun die Regreßpflicht des Aufsichtsrates anlangt, so läßt sich aus den einzelnen Fällen, die das Reichsgericht entschieden hat, eben nur der gemeinsame Gedanke herausschälen, daß die Schadenersatzpflicht des Aufsichtsrates dann gegeben ist, wenn er bei einiger Sorgfalt und Einsichtnahme der Bücher die Fälschungen hätte entdecken oder verhindern können. Aus dieser Haftung (§§ 246 ff. des H.-G.-B.) ist die Idee einer Versicherung entstanden, welche Aufsichtsratsmitgliedern gegen die Folgen Deckung gewähren soll.

Die Geschichte des deutschen Aktienwesens zeigt es klar, daß sozusagen unter den Augen des gesamten Aufsichtsrates, des geborenen Kontrollorgans der Aktiengesellschaften, die gröbsten Bilanzfälschungen und Defraudationen jahrelang be-

gangen werden können. Die Vorgänge bei der Aktiengesellschaft für chemische Industrie in Rheinau-Mannheim, in der plumpe Millionenfälschungen vorkamen, und der Zusammenbruch der Leipziger Bank, die in blanco auf die einzige Treberkarte 85 Millionen setzte, haben in dieser Beziehung klassisches Material zu Tage gefördert. Oder was soll man dazu sagen, wenn der Vorstand der Hannoverschen Straßenbahn-Aktiengesellschaft, um in den Jahren 1897 bis 1900 Tantiemen und Gewinnanteile zahlen zu können, mit Wissen des Aufsichtsrates den Reingewinn höher angeben konnte mit ca.:

349000	Mk.	für	das	Jahr	1897,
737000	„	„	„	„	1898,
933000	„	„	„	„	1899,
1193000	„	„	„	„	1900.

Einen gleichen „Trick" hatte der durch eine Reihe von Ehrenstellen ausgezeichnete Leiter der Aktiengesellschaft für Lederfabrikation in München-Giesing, Kommerzienrat Ed. Kester, angewendet, der, um die ungenügenden Geschäftsergebnisse der einzelnen Betriebsjahre besser erscheinen zu lassen, seit dem Jahre 1886 alljährlich im Hauptbuche wie in der Bilanz das Lederkonto mit einer weit höheren Ziffer einsetzte, als sich solches nach den richtig vorgenommenen Einzelaufnahmen berechnete. Hierbei soll auch an das buchmäßige Verschwindenlassen von mehr als 25 Millionen, das bei der Diskontogesellschaft als „Abschreibung", vulgo Verlust auf Popp und die Venezuelabahn, gelegentlich der Fusion mit der Norddeutschen Bank in Hamburg vorkam (vergl. Dr. Otto Lindenbaum, „Die Gefahren im deutschen Bankwesen", Berlin 1901), gedacht werden. Man vergesse nicht, daß die Aktiengesellschaft gar oft als ein Weidefeld betrachtet wird, das möglichst schnell abzugrasen ist, ganz nach dem Nomadencharakter aller jener Spekulanten, denen weniger am Produzieren als am Profitieren gelegen ist. Das sind die Piraten des Aktienwesens!

Mit der Frage der Kontrollpflicht des Aufsichtsrates und der Prüfung der Bilanz bezw. der Buchführung durch sachverständige Revisoren beschäftigte sich auch der Juristentag, der in Kiel im September 1906 tagte. Es wurden, nachdem festgestellt war, daß die Überwachungsfunktionen des Aufsichtsrates im großen und ganzen sich nicht bewährt haben,

die folgenden, von den beiden Referenten — Reichsgerichtsrat Dr. Düringer und Geh. Justizrat Prof. Dr. Riesser — in der zweiten Abteilung gemeinsam aufgestellten Thesen beinahe mit Einmütigkeit angenommen:

„1. Ein dringliches Bedürfnis zu einem sofortigen gesetzlichen Eingreifen ist nicht anzuerkennen, zumal eine weitere Klärung der vielfach stark voneinander abweichenden Ansichten und Reformvorschläge abzuwarten ist.

2. Bei einer künftigen Regelung ist vorzusehen, daß im Gesellschaftsvertrage selbst das Mindestmaß der Kontrollpflicht mit Rücksicht auf die besondere Art und Branche der einzelnen Gesellschaften bestimmt wird. Den Mitgliedern der demzufolge im Gesellschaftsvertrag in ihrem Mindestumfange festzusetzenden Dezernate oder Kommissionen sollen selbständige Kontrollbefugnisse zustehen, aber auch schärfere Verpflichtungen in der Weise auferlegt werden, daß jedes Kommissionsmitglied für die Erfüllung seiner besonderen Kontrollpflicht den übrigen Mitgliedern des Aufsichtsrats verantwortlich ist.

3. Für größere Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von mindestens nom. 1000000 Mk. empfiehlt sich die obligatorische Einführung jährlicher Bilanzrevisionen durch besondere, von der Gesellschaft unabhängige, seitens der Generalversammlung zu wählende Sachverständige, die für sorgfältige Ausübung ihrer Pflichten verantwortlich zu machen sind."

„Durch diesen Vorschlag, so führte Geheimrat Dr. Rießer in seinem Referat aus, soll der Tatsache Rechnung getragen werden, die aus den Eingangs erwähnten Gründen durch gesetzliche Vorschriften nicht zu beseitigen ist, daß ungemein häufig in den Aufsichtsräten nicht genügend sachverständige Personen sitzen, um eine materielle Bilanz- (und Inventar-)Prüfung, um die es sich hier handelt, vornehmen zu können, und es soll die bereits tatsächlich bei vielen Gesellschaften bestehende Übung zu einer gesetzlichen Institution erhoben werden. Auch hier werden die Ausführungsbestimmungen Näheres bestimmen können und müssen; ich selbst habe, so berichtete der Referent weiter, schon früher vorgeschlagen, zu bestimmen, daß die Generalversammlung in erster Linie solche Sachverständige zu wählen habe, welche von beson-

deren Gesellschaften hierzu speziell ausgebildet sind, vorausgesetzt nur, daß diese Gesellschaften in ihren Satzungen für sorgfältige Auswahl dieser Sachverständigen und für deren gewissenhafte Amtsführung die Gewähr übernehmen, und ein zur Erfüllung solcher Garantie ausreichendes, vollgezahltes Grundkapital (etwa von 1000000 Mk. nominal) besitzen.

Wir haben also den Vorschlag des Herrn Gutachters nicht aufgenommen, wonach bei allen Aktiengesellschaften alle zwei Jahre eine Prüfung der Buchführung durch besondere Revisoren erfolgen soll, weil wir nicht glauben, daß die gemachten Erfahrungen ein Recht geben, an der Richtigkeit der Buchführung der Aktiengellschaften im allgemeinen Zweifel zu hegen, und weil die besonderen Verhältnisse, welche den Gesetzgeber bei Genossenschaften zu einer solchen Maßregel veranlaßten, hier nicht vorhanden sind."

Die im letzten Absatz enthaltene Bemerkung gibt zu Anständen Anlaß: Zunächst, welches war der Grund, der den Gutachter zum Vorschlag gerade einer zweijährigen Prüfung der Bücher geführt hat? Welches sind sodann die gemachten Erfahrungen des Prof. Dr. Rießer, die, wie er ausführte, ein Recht nicht geben, „an der Richtigkeit der Buchführung der Aktiengesellschaften im allgemeinen Zweifel zu hegen"? Fast sämtliche bis jetzt geführten Prozesse bei Zusammenbrüchen von Aktiengesellschaften oder bei Haftbarmachung ihrer Organe wegen mangelnder Diligenz oder wegen böswilliger Handlungen haben immer noch das Gegenteil bewiesen, nämlich, daß Falschbuchungen vorgenommen, die Inventare gröblichst gefälscht, Lagerbücher nicht geführt waren u. dergl. mehr. Sodann, wenn Referent an die Richtigkeit der Buchführung glaubt, wozu verlangt er die obligatorische Bilanzrevision durch besondere Sachverständige? Oder meint er etwa, daß unter „Bilanzrevision" etwas anderes als eine Prüfung der gesamten Buchführung zu verstehen sei? Oder daß die Bilanz nur formell mit den Abschlüssen der Hauptbuchkonti verglichen zu werden braucht? Es darf von Prof. Dr. Rießer angenommen werden, daß er unter „Bilanzrevision" eine Revision des gesammten, der Bilanz unterliegenden Rechnungsmaterials verstanden haben will. Will er aber das, so durfte er auch nicht die Richtigkeit der Buchführung der Aktiengesellschaften, auch „im allgemeinen"

nicht, als etwas so Zweifelfreies hinstellen; denn die Revision der Bilanz bezw. der Buchführung unterstellt, daß in der Bilanz bezw. in der Buchführung Ungehörigkeiten vorgekommen sein könnten.

Sicher aber bedeuten die Vorschläge Rießers mit ihrem Zwange zu regelmäßiger, sachkundiger Revision der Aktiengesellschaften, zur Schaffung von Dezernaten für die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder unter eigener Verantwortlichkeit sowie zur Festsetzung eines Mindestmaßes von Pflichten für den Aufsichtsrat in dem Gesellschaftsstatut einen Fortschritt, der zweifellos der künftigen Gesetzgebung die Richtung weisen wird.

Bilanzverschleierungen.

Die Methode, in einer Bilanz ungünstige Resultate als günstig, illiquide Bilanzen als liquide oder dolose Handlungen als nicht vorhanden darzustellen, heißt Bilanzverschleierung. Es gibt zwei Arten von Verschleierungen; die eine, welche nur eine günstige Darstellung der Bilanz bezweckt, und eine solche, die eine Folge von betrügerischen Manipulationen ist.

Um das Resultat der Bilanz günstig zu beeinflussen, gibt es verschiedene Mittel: man kann die Preise des Lagers oder der Rohmaterialien zu hoch einstellen, und bei einem starken Vorrate genügen schon ganz minimale Erhöhungen, um den Zweck zu erreichen. Man kann aber auch zum gleichen Ziel gelangen, wenn die Abschreibungen in zu niedrigen Sätzen vorgenommen werden.

Eine illiquide Bilanz, d. h. eine Bilanz, deren Aktiva schwer flüssig zu machen sind, läßt sich in das Gegenteil, d. h. in eine liquide, verwandeln, wenn man sich von den Debitoren am Ende des Geschäftsjahres Akzepte über ihre Schuld geben läßt mit der Bedingung, daß dieselben nicht in Umlauf gesetzt, sondern bei Verfall zurückgegeben oder gegen neue Akzepte umgetauscht werden sollen. Da diese Akzepte ihren Schuldnern im Kontokorrent gutgeschrieben und dem Wechselkonto belastet werden, so erscheint der Wechselbestand in der Bilanz um diese Beträge höher und der Debitorenbestand kleiner. Das Debitorenkonto gilt aber als ein weniger liquides Konto, während der Wechselbestand schon wegen der vom Gesetz geordneten

strengen Erfüllungsform der dabei in Betracht kommenden Verbindlichkeiten als liquid gilt. Diese Manipulation ist vom buchhalterischen Standpunkte aus durchaus korrekt; trotzdem enthält sie eine Verschleierung, weil sie die wahre Lage der Gesellschaft falsch darstellt: sie hat eine schwer flüssig zu machende Buchforderung in eine leicht realisierbare Wechselforderung wie durch ein Taschenspielerkunststück umgewandelt. Die solchermaßen entstandenen Wechsel sind aber nur scheinbar leicht flüssig zu machen, weil sie bei der Reichsbank gar nicht, bei andern Banken nur schwer begebbar sind.

Dahingegen lassen sich solche Wechsel als Zahlungsmittel bei den Lieferanten verwenden, wodurch erzielt wird, daß die im Debitorenkonto festgelegte, vielleicht übergroße Summe gemindert erscheint, wobei gleichzeitig durch die Gutschrift der Wechsel auf den Lieferantenkonti die Kontokorrentschuldenlast eine erwünschte Minderung erfährt. Es können endlich sogar mit Hilfe der eigenen Unterschrift, mit der die Wechsel per Giro weitergegeben werden, diese versilbert werden, dann ist wie im Handumdrehen aus einer „faulen" Forderung das beste aller Aktiva, nämlich Bargeld, entstanden. Wie die Sache bei Verfall der Akzepte weiter geht, ist eine andere Frage. Gehen sie mit Protest zurück, so werden sie oft mit neuen Wechseln gedeckt, woraus gar leicht Wechselreitereien entstehen. Jedenfalls ist der Jahresabschluß gerettet, ist man aus dem Bilanzdilemma heraus, denn die Retourwechsel treffen ja doch erst nach erfolgtem Abschluß ein.

So hatte, wie die in Leipzig erscheinenden „Verbandsblätter" in Nr. 44 des Jahrgangs 1904 berichteten, eine große Fabrik, die vor einigen Jahren in Konkurs ging und deren Geschäftsführung in einem nachfolgenden großen Strafprozeß allgemein Aufsehen und Entrüstung hervorrief, folgendes Manöver gemacht: Die Firma hatte faule Forderungen in Höhe von 2224000 Mk. Diese Forderungen ließ sie buchmäßig dadurch verschwinden, daß sie diese Summe einem Konsortium Gebrüder H. und Genossen belastete. Aber auch dieser Posten war für die Bilanz unbequem, weshalb man den Betrag der Bank zedierte, welche ein großes Interesse an dem Fortbestand des Unternehmens hatte, weil sie sich mit großem Kapital bei ihm engagiert hatte. Auf diese Weise verschwanden sämtliche

faulen Forderungen, und das Guthaben, welches die Bank bei dem Unternehmen hatte, verminderte sich. Die Bilanz war, wie der terminus technicus lautet, „frisiert“ worden.

Um erlittene Verluste nicht so auffällig in Erscheinung treten zu lassen und den Ertrag des Jahres günstiger zu gestalten, hatte ein großes Werk erhebliche Verluste auf das Reservefondskonto abgebucht, eine andere Firma wieder hatte einen Teil sehr hoher Unkosten auf ein Konto gebucht, das den schönen Namen „Erfindungskonto“ trug, welches Konto natürlich als Aktivum in die Bilanz eingestellt wurde. Ein falsches Bild des Vermögensstandes zu geben, ist auch das Verbuchen der Wechsel durch das Kassabuch insofern geeignet, als in die Bilanz dann nicht der Saldo des vielleicht eine Unzahl von „notleidenden“ Wechseln enthaltenden Rimessenkontos, sondern der Saldo des Kassakontos eingestellt wird.

Eine äußerst beliebte Form der Bilanzverschleierung besteht darin, die Debitoren hinter die Kreditoren oder letztere hinter die ersteren zu verstecken, anstatt jedes dieser beiden Konti mit seinem Saldo aktiv und passiv in der Bilanz getrennt aufzurechnen. Daß mit der Aufrechnung der beiden einschlägigen Konti ineinander erhebliche Tatsachen, die durch die Bilanz klar zu Tage treten sollen, verschleiert werden, ist klar. Setzen wir den Fall, eine Aktiengesellschaft weist auf ihrem Kontokorrentkonto einen Debet- oder Sollsaldo von 15952000 Mk. und einen Kredit- oder Habensaldo von 16000000 Mk. nach. Damit ist gesagt, daß sie für 15952000 Mk. Forderungen und für 16000000 Mk. Schulden zu Buch stehen hat. Anstatt nun den ersteren Betrag in den Aktiva und den letzteren in den Passiva geteilt zu buchen, bucht sie einfach nur den zwischen 16000000 Mk. und 15952000 Mk. sich ergebenden Unterschied mit 48000 Mk. als Passivum der Bilanz. Damit sind die ganzen Verhältnisse auf den Kopf gestellt: man weiß nicht mehr, wieviel und ob überhaupt Forderungen zu Buche stehen; ebensowenig, welches der eigentliche Betrag der Kontokorrentschulden ist. Hat die Gesellschaft die Gepflogenheit, auf sie gezogene Akzepte ungebucht zu lassen und die Buchung erst bei Einlösung derselben vorzunehmen (was natürlich falsch wäre, aber doch vielfach geschieht), so können für Millionen Akzeptverpflichtungen auf die Gesellschaft laufen, ohne daß die Bilanz

ein Sterbenswörtchen darüber sagt, denn sie weist ja überhaupt nur die Differenz zwischen dem Aktiv- und Passivsaldo und nicht die Saldi selbst aus. Dieser Unfug hat auch bei der in Konkurs gegangenen Kasseler Trebergesellschaft unrühmlichen Angedenkens seine verhängnisvolle Rolle gespielt. Denn sonst hätte die Bilanz auf dem Kontokorrentkonto ersehen lassen müssen, was hinter den Kulissen dieses Kontos geschah. Zum Zwecke der Entfernung eines großen Teils zweifelhafter Forderungen nämlich wurde, wie aus dem Bericht des Konkursverwalters Justizrats Frieß hervorging, ein Konsortialkonto unter dem fingierten Namen: „Geb. Sumpf & Gen." — „nomen est omen", kann man in diesem Falle sagen — geschaffen. Die Gesamtsumme der hierher gehörenden Forderungen bezifferte sich auf die Kleinigkeit von 22400000 Mk. Die „Sumpf & Gen." zedierten dann die angeblichen Forderungen weiter an die Leipziger Bank. Auf diese Weise verschwanden in den Büchern die schlecht erdichteten Forderungen, das Konsortialkonto war ausgeglichen und das Guthaben der Leipziger Bank an die Trebergesellschaft um den gleichen Betrag vermindert. Einer ernsten Buchführungsrevision hätten diese Bilanzmanipulationen schwerlich entgehen können. Und derjenige, welcher diese Malversationen vornahm und solche im ärgsten Sinne des Wortes zu nehmenden Bilanzkunststücke ausführte, war der flüchtig gewordene Direktor Adolf Schmidt. Es ist schwer zu sagen, was hier größer war, die Dummheit des Publikums, welches in naiver Weise den schönen Worten eines notorischen Betrügers Glauben schenkte, oder die Verschmitztheit, mit der der Herr Direktor seine Schwindeltransaktionen Kassel—Leipzig ausführte. Jedenfalls haben beide Faktoren zusammen gewirkt, um das, was offenbar schon seit Jahren unter der Asche glimmte, praktisch werden, d. h. den Zusammenbruch eintreten zu lassen. Gerade an diesem Beispiel zeigt es sich so recht deutlich, wie wenig Gesetze schützen. Am letzten Ende ist es doch immer die gar nicht hoch genug einzuschätzende menschliche Einfalt, die den Verbrechen den Weg ebnet. Darum ist bei Missetaten die — wie man es nennen will — Einfalt oder Dummheit der Zeitgenossen ein Faktor der Kalkulation, der nur selten im Stiche läßt.

Auf gleicher Höhe wie das Verfahren, den Debitoren- und Kreditorensaldo ineinander aufgehen zu lassen, steht das

„rühmlichst" bekannte Konto pro diverse. Hier ist die Sache insofern noch gefährlicher, als dieses Konto in dem unschuldigen Gewande eines ganz gewöhnlichen Kollektivkontos erscheint, ohne zu verraten, daß ihm ganz die Eigenschaft eines Kontokorrentkontos (mit Debitoren und Kreditoren) beiwohnt. Infolgedessen wird bei ihm erst recht nur der Saldo (Unterschied zwischen Belastung und Gutschrift) bilanzmäßig ausgewiesen, wenngleich in ihm die belangreichsten Schulden und Forderungen, auch Betriebsgewinne und -Verluste, enthalten sein können, die von Rechts wegen aufgerollt zur Bilanz gebracht werden sollten. Aber mit diesem Aufrollen hat es eben seinen Haken! Da die Natur dieses Kontos pro diverse es ganz besonders geeignet erscheinen läßt, hinter seiner Anonymität die häßlichsten Pestbeulen von Zahlen zu verstecken, so sollte dieses Konto aus jeder aktiengesellschaftlichen Buchführung ausgemerzt werden, es sei denn, daß es absolut durchsichtig geführt wird. Unter absoluter Durchsichtigkeit verstehen wir hier, daß jeder Belastungs- und Gutschriftsbuchung der Namen dessen deutlich voransteht, der belastet oder erkannt werden soll, daß ferner beim Inventar der Saldo des Kontos pro diverse in Aktiva und Passiva getrennt wird und daß innerhalb der Trennung die einzelnen Namen mit den dazu gehörigen Beträgen aufgeführt sind.

Keinesfalls aber dürfen auf diesem Konto (wie dies in der Buchführung einer auswärtigen Aktiengesellschaft, deren Revision dem Schreiber dieses oblag, geschah) abgehobene Barvorschüsse des Direktors sowie die Vorausentnahme seines Gehaltes auf Monate hinaus, die auf „Geheimbuchkonto" verrechnet wurde, gebucht werden.

Jedenfalls ist es ein gewaltiger Unterschied, ob die aufgerollten Debitoren- und Kreditorenkonti mit ihrem tatsächlichen Inhalt auf der Bilanz ausgewiesen werden, oder ob nur der Unterschied zwischen beiden Konten dargestellt wird. Abgesehen von der mangelnden Übersicht und direkten Verschleierung, die der zweite Fall in sich schließt, ist, falls beim Aufsichtsrat Revisionspflicht und Buchführungskenntnisse in der „bekannten" Verbindung sich die Stange halten, einem skrupellosen Direktor mit der Zulassung solcher Ausgleichspraktiken das schönste Mittel geboten, dahinter alle möglichen und unmöglichen Posten zu verbergen und sie sodann nach Anwendung eines eigen-

artigen buchhalterischen Filtrierungssystems, wie wir dies bei der Trebergesellschaft gesehen haben, in der unschuldigsten Form wieder in Erscheinung treten zu lassen.

Sehr oft wird gegen Gesetz und Statut künstlicher (fiktiver) Gewinn dadurch erzeugt, daß, anstatt die Abschreibungen auf bestimmte Aktivbestandteile zu einem der Abnutzung entsprechenden Satze vorzunehmen, man diese Abschreibungen zu einem niedrigeren Betrage vornimmt. Die Differenz kommt naturgemäß der Gewinn- und Verlustrechnung zugute. Setzen wir den Fall, es ist auf Maschinenkonto, dessen Saldo 1000000 Mk. betragen soll, eine Quote von 8 % abzuschreiben und es wird anstatt ihrer eine solche von 5 % angerechnet, so sind mit einem Schlage 30000 Mk. dem Gewinn- und Verlustkonto mehr zugeflossen, als tatsächlich verdient waren, die nun, freilich nicht als Überschuß, sondern als Aktienkapital, als Fleisch vom Fleische, disponibel sind und verteilt werden können. Mit einem solchen Verfahren wird genau dasjenige erreicht, was das Gesetz mit seinen in § 261 gegebenen Bewertungsvorschriften vermeiden wollte. Es wollte verhüten, daß die Aktiengesellschaften sich die Möglichkeit zur Verteilung von Gewinnsten dadurch verschaffen, daß sie den Wert der stabilen Vermögensgegenstände (zu denen Vorräte in Rohstoffen und Halbfabrikaten nicht gehören) über den Anschaffungs- bezw. Herstellungspreis berechnen. Das Grundprinzip war, in dieser Beziehung eine Prohibitivbestimmung zu schaffen, und daß eine solche notwendig ist, daß hat die Geschichte des Aktienwesens nicht nur des Auslandes, sondern auch Deutschlands gelehrt. Darum muß die Grenze nach oben, welche das Gesetz für den Ansatz der stabilen Werte gezogen hat, unter allen Umständen in striktester Weise eingehalten werden. Eine Überschreitung der vom Gesetz vorgeschriebenen Höchstgrenze, die dadurch erfolgt, daß von vornherein zu hohe Werte für die fraglichen Aktiva angesetzt oder daß in den folgenden Jahrgängen zu niedrige Abschreibungssätze angewandt werden, zieht übrigens strafrechtliche Folgen nach sich.

Abschreibungen in zu hohen Sätzen lassen die Vermögenswerte zu niedrig in der Bilanz erscheinen. Je mehr aber dieser Fall zutrifft, desto kleiner die Dividende. Eine Minimalgrenze, bis zu welcher die stabilen Werte abgeschrieben werden dürfen, findet sich in § 40 des H.-G.-B., welcher bestimmt:

„Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet."

Mithin gilt als Maßstab für die niedrigste Einstellung der Vermögensstücke nicht der gewöhnliche Versilberungswert, sondern der Geschäftswert. Für diesen Wert gibt die persönliche Anschauung des Bilanzierenden unter Berücksichtigung aller dabei in Betracht kommenden Faktoren den Ausschlag. Der auf subjektiver Schätzung beruhende Wert, den die Vermögensstücke objektiv für das Geschäft haben, schwebte auch dem vormaligen Reichsoberhandelsgericht als der Tendenz des früheren Art. 31 (heutigen § 40) H.-G.-B. entsprechend vor, wenn es in seiner Entscheidung Bd. 12, S. 19, sagt: „Der Bilanz liegt die Idee einer fingierten augenblicklichen Realisierung sämtlicher Aktiva und Passiva zugrunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht Liquidation, sondern vielmehr der Fortbestand des Geschäftes beabsichtigt wird und daß daher bei der Ermittlung und Fesstellung der einzelnen Werte derjenige Einfluß unberücksichtigt zu lassen ist, welcher eine Liquidation auf dieselben ausüben würde" (vergl. auch das Urteil des Reichsgerichts in Zivilsachen, Bd. 19, S. 122).

Ferner ist zu beachten, daß gemäß dem oben zitierten § 40 H.-G.-B. die festgestellten Werte der stabilen Vermögensbestandteile nur einen Zeitwert darstellen, d. h. einen Wert, welcher den Gegenständen zur Zeit der Inventaraufnahme zukommt. Ob dieser Wert späterhin, etwa nachdem die Bilanz von der Generalversammlung genehmigt wurde, noch weiter besteht oder nicht, erscheint bedeutungslos angesichts der gesetzlichen Vorschrift, die nur den Zeitpunkt als Stichtag für den Wert anerkennt, an dem die Bilanz aufgestellt wird.

Werden gesellschaftliche Aktiven in zu hohen Sätzen abgeschrieben, so zwar, daß ihr Buchwert unter das Niveau ihres reellen Wertes zu liegen kommt, so mögen solche Abschreibungen, wenn sie die Sanktion der Generalversammlung erhalten, hingehen; steuerrechtlich haben sie keine Bedeutung. Vielmehr hat die Steuerbehörde das Recht, solche unterwertete Gegenstände im Interesse der Wahrheit der Bilanz wieder auf ihren wahren Wert zu heben. Denn der zu viel abgeschriebene

Betrag ist ein Teil des wirklich vorhandenen Vermögens, wenngleich er in dem Buche nicht als solches erscheint. Es ist also eine in verschleierter Form ausgeführte Rücklage, die der Gesellschaft für eine spätere Verwendung zur Verfügung bleibt. Ist demnach der Buchwert schon geringer als der wirkliche Wert, so mag eine Aktiengesellschaft es für zweckmäßig halten, noch weitere Abschreibungen vorzunehmen; für die Steuerbehörde sind solche nicht mehr den Tatsachen folgende Minderungen keineswegs bindend[1]).

Endlich liegt Bilanzverschleierung vor, wenn konzessionierte Gesellschaften im Hinblick auf einen etwaigen Rückkauf seitens des Konzessionsgebers (Staat, Bezirk, Gemeinde) Ausgaben, die einem Betriebskonto anzuschreiben sind, auf ein von dem Konzessionsgeber bei einem eventuellen Rückkauf zu bezahlendes Aktivkonto (Anlage, Installation) buchen.

Geschieht dies, so erscheinen die Aktiva überwertet und die Dividende zu hoch. Die nächste Folge ist, daß die Kurse der Aktien künstlich in die Höhe geschraubt werden. Träte Liquidation ein, so kämen die letzten Aktionäre in Verlust, der unter Umständen ihren Ruin herbeiführen könnte. Müßte der die Konzession erteilende Staat oder Bezirk oder die Gemeinde in Gemäßheit der Konzessionsurkunde bei einem etwaigen Rückkauf die Aktien nach dem Kursstande erwerben, den die Papiere am Rückkaufstage haben, so würde eine zu hohe Rückkaufssumme gezahlt werden. In dieser Beziehung tun die Konzessionsgeber gut daran, sich den „Rücken frei zu halten" durch Sicherung des Rechts, die zu übernehmenden Wertobjekte nicht nach dem Buchwerte und auch nicht nach dem Kurs der Aktien, sondern einzig nach sorgfältiger Prüfung des Inhalts der einschlägigen Konti bezw. Schätzung der fraglichen Vermögensstücke heimzuzahlen.

Bilanzfälschungen.

Die Bilanzfälschungen lassen sich in drei Kategorien gliedern:

1. Fälschungen der Inventare durch eine höhere Angabe der Bestände in Menge oder Wert;

---

[1]) Entsch. des Oberverwaltungsgerichts V. Sen.-Kammer v. 31. Januar 1896, in Holdheims Monatsschrift Nr. 4 v. 11. April 1896.

2. unrichtige Einstellung der Außenstände, indem wertlose oder zweifelhafte Forderungen gegen Kunden oder gegen die Direktoren selbst als vollwertig eingesetzt oder Scheindebitoren gebildet werden;

3. Fälschung der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Herstellungsrechnung dadurch, daß Betriebskosten auf Liegenschafts-, Maschinen- oder Reservefondskonto verbucht oder Neuanschaffungen über den Gestehungspreis eingesetzt, dagegen die hohen Rabatte hierauf als Betriebsgewinne verbucht werden.

Jede Bilanzfälschung bezweckt, erlittene Verluste, die man fahrlässigerweise oder durch Spekulation selbst verschuldete, oder Vermögensvorteile, die man sich bewußtermaßen widerrechtlich angeeignet hat, zu verbergen. In diesem Punkte liegt der Unterschied zwischen der Bilanzfälschung und der Bilanzverschleierung. Während nämlich bei dem erstern Delikt Dolus (Arglist) vorliegt, beruht das letztere auf Culpa (lata oder levis), d. h. (grober oder leichter) Fahrlässigkeit.

Eine weitverbreitete Fälschungsmethode besteht darin, Spekulations- oder Syndikatsgeschäfte entweder auf fingierte Kontokorrentkonti oder noch besser auf das Konto pro diverse zu buchen. Glückt die Transaktion, so wird dieselbe auf das Privatkonto des Vorstandes übertragen, glückt sie nicht, so wird sie auf irgend ein Betriebskonto abgebucht, d. h. von dem einen Versteck in das andere gebracht und hier endgültig beim Jahresabschluß verrechnet.

Ein Unikum in seiner Art bildet wohl der im Jahre 1902 erfolgte Zusammenbruch der Leipziger Bank, wegen dessen vor dem Leipziger Schwurgericht im Juni 1902 die beiden Direktoren August Heinrich Exner und der frühere Rechtsanwalt Dr. jur. Albert Gentsch, sodann der gesamte Aufsichtsrat wegen betrügerischen Bankrotts, falscher Buchführung, Verschleierung des Vermögensstandes in den Geschäftsbüchern und Bilanzen, sowie wegen Betrugs und Untreue sich zu verantworten hatten. Direktor Schmidt wurde flüchtig und wandte sich nach Amerika, ist aber auf der Durchreise durch Paris in einem Hotel verhaftet und ausgeliefert worden. Eine hochangesehene, altrenommierte und solide Bankfirma knüpfte mit einer Kasseler Industrie, der dortigen Trebertrocknungsaktiengesellschaft, bezw. mit deren Leiter, dem Landsmann des Bank-

direktors Exner, Adolf Schmidt, Geschäftsbeziehungen an und verlor sich im Verlaufe weniger Jahre in dieselben so weit, daß der der Trebertrocknung eingeräumte Blankokredit, angefangen mit 200000 Mk., rasch auf 3 Millionen wuchs, für welche die Leipziger Bank Treberaktien übernahm. Mittlerweile wurden überall Filialen gegründet, auf Grund gefälschter Bilanzen hohe Tantiemen bezahlt, und bereits im Jahre 1897 betrugen die Engagements der Bank über 8 Millionen, die, da die Unternehmungen mißlangen, immer wieder erhöht werden mußten.

Um die hohen Engagements zu verdecken, griffen Exner sowohl wie Schmidt zu den verschiedenartigsten Schiebungen und Bilanzverschleierungen. Die Engagements der Leipziger Bank betrugen schon damals 27½ Millionen Mark, wuchsen aber alsdann ins Ungeheuerliche, als Schmidt seinen Plan, einen Welttrust für Holzverkohlung zu gründen, aufnahm und von der Errichtung einer Tochtergesellschaft zur anderen schritt. Zuletzt betrug die Verpflichtung der Trebertrocknung gegenüber der Leipziger Bank gegen 80 Millionen Mark. In den Bilanzen und Geschäftsberichten kam aber von diesen Riesenengagements nichts zum Ausdruck. Durch Schaffung besonderer Konten, Eintragung fingierter Effekten und Posten und durch die verzwicktesten Schiebungen, zu deren Aufdeckung monatelange, mühselige Arbeit der kaufmännischen Sachverständigen und Bücherrevisoren nötig war, wurde der Sachverhalt verdeckt. Bekannt ist aus dem Treberprozeß, wie die sogenannten sechs „Treberherren“ (Schmidt und die fünf Aufsichtsratsmitglieder) einen Kredit von 22½ Millionen Mark von der Leipziger Bank eingeräumt erhielten, wofür die Forderungen der Gesellschaft an die Tochtergesellschaften in Höhe von 18 Millionen Mark auf die Bank übertragen wurden. Den Rest von 4½ Millionen Mark erhielt die Trebertrocknung gegen Akzepte der Treberherren als weiteren Kredit.

Interessant hierbei ist, daß Exner deponierte, von doppelter Buchführung nichts zu verstehen. Das hinderte ihn aber nicht, seinem juristisch gebildeten Freunde und Direktor Adolf Schmidt Anleitungen zu geben, wie die Treberbilanz durch eine geeignete Gruppierung der Posten „flüssig“ und „schön“ zu gestalten sei, damit sie in diesem „frisierten“ Zustande dem Publikum „mundgerecht“ und „verständlich“ erscheine. Eine

ganze Reihe von Konkursen von Handelshäusern und Industrieetablissements, Arbeitsstockungen, Selbstmorden von Leuten, die ihr Vermögen sicher angelegt glaubten und sich nun mit einem Schlage um ihre Ersparnisse gebracht sahen, waren die Folgen des Kraches. Auch zahlreiche Vereine und Korporationen, so der Gustav-Adolf-Verein, hatten ihr Vereinsvermögen bei der Leipziger Bank angelegt. Ebenso erlitten verschiedene thüringische Kleinstaaten, ferner die Königl. Sächsische Lotterie-Darlehnskasse, die Leipziger Hypothekenbank u. a. erhebliche Verluste.

Was in puncto Bilanzfälschung und fiktiver Dividenden geleistet werden kann, hat ferner der Prozeß des Bankdirektors und Kommerzienrates Eduard Sanden von der Aktiengesellschaft für Grundbesitz und Hypothekenverkehr zu Berlin gezeigt. Bei der Aktiengesellschaft für Trebertrocknung legte der Direktor 1 200000 Mk. in die Kasse, um die Dividende zu vergrößern und so eine unlautere Kursbeeinflussung vorzunehmen. Wo blieb bei allen diesen Verfehlungen das Kontrollorgan, der Aufsichtsrat? „Die Sorglosigkeit des Aufsichtsrates bei den Revisionen," so heißt es im Prozeß Terlinden, „habe das Tun der Angeklagten ungemein erleichtert."

Bekannt ist, daß sehr viele industrielle Aktiengesellschaften konsequent in ihren Geschäftsberichten erhebliche Tatsachen unterschlagen, von den Abschreibungen keine Zahlen mitteilen, und wenn sie solche offenbaren, dies oft nur tun, um irrezuführen und zu falschen Schlüssen zu verleiten.

Einen eklatanten Fall grober Bilanzfälschung lieferte im Jahre 1904 die Bedburger Wollindustrie-Aktiengesellschaft. Bei dieser Gesellschaft ist die Bestandaufnahme in der Weise vor sich gegangen, daß die Werkführer der einzelnen Abteilungen (Kunstwollfabrik, Spinnerei, Zwirnerei, Weberei und Lager) ihre Bestände am 31. Dezember festgestellt und in Hefte eingetragen haben. Diese Hefte sind dann für den Generaldirektor Silverberg — nach dessen Tode die Fälschungen erst ans Licht kamen — eingesammelt worden. Silverberg veranlaßte hierauf durch Kontoristen die Zusammmenfassung dieser Hefte in eine sogenannte Rohaufnahme. Das so entstandene, die einzelnen Gewichtsmengen usw. ergebende Heft ist von Silverberg in Gegenwart eines anderen Leiters mit den Einheits-

preisansätzen versehen worden. Für die Webereivorräte, wo es sich um die größten Summen handelte, hat Silverberg die Bewertung allein vorgenommen. Das Kontorpersonal, dem die Ausrechnung und Reinschrift dieser Rohaufnahme oblag, hat wiederholt Änderungen an den Zahlen usw. bemerkt, aber angenommen, daß sich hinterher ein anderer Bestand ergeben habe. Welcher Angestellte hätte sich wohl träumen lassen, daß der Generaldirektor selbst, der Kommerzienrat, Handelsrichter, Kreisdeputierte, das Mitglied der Handelskammer und des Bezirkseisenbahnrates usw. usw. Silverberg seit Jahren die Inventur fälschte? Wer hätte die ungeheuerliche Behauptung vertreten?

Die Aufnahmehefte wie auch die Rohschrift der Inventur hat Silverberg bis auf drei wahrscheinlich beiseite geschafft oder vernichtet. Aus den übrig gebliebenen drei Dokumenten ist festgestellt worden — um nur einige Beispiele anzuführen — für 1902:

1. Originalaufnahme 100 800 kg Beiderwand-Königsberg je $8^1/_4$ Pfg., Reinschrift 100 800 kg karbonisierte Beiderwand-Königsberg zu 37 Pfg.;

2. Originalaufnahme 277 kg karb. schwarz Tibet I je 70 Pfg., Reinschrift 9 277 kg karb. schwarz Tibet I je 70 Pfg.;

3. Originalaufnahme 41 240 kg karbonisierte Beiderwand je 6 Pfg.; Reinschrift 41 240 kg zu je 33 Pfg.

Der Umstand, daß sich aus den Lager- und Materialbüchern der jeweilige Bestand nicht feststellen ließ und somit eine Kontrolle der durch die Inventur ermittelten Bestände ausgeschlossen war, beweist die großen Mängel der Betriebsbuchführung bei der Bedburger Wollindustrie und hat den Fälschungen Vorschub geleistet.

Typisch ist der Fall der Niedersächsischen Bank in Bückeburg, bei der ein Fehlbetrag in Höhe von 1 995 636 Mk. festgestellt wurde. Die Revisionskommission stellte eine außerordentliche Unordnung der Buchführung fest. Das von dem Direktor Lindner persönlich geführte Kassabuch war seit 1885 nicht ordnungsmäßig addiert und nicht abgeschlossen. Gewiß besitzt jedermann eine Portion Spekulationstrieb, und wenn jemand wettet und wagt, schmeichelt und kriecht, baut und zerstört, so ist dies nichts weiter als ein Eingehen

auf die Einflüsterungen des spekulativen Instinkts. Aber von dieser Sorte von Spekulation waren die „Unternehmungen“ des Direktors Lindner grundverschieden. Er spielte mit fremdem Gelde va banque und verlor. Seine verfehlten Spekulationen aber versteckte er hinter dem Konto pro diverse, während eine Anzahl fingierter Konti dazu diente, seine Inanspruchnahme der Bankmittel zu verheimlichen. Eine im Jahre 1889 durch den Buchhalter Winkelhake erfolgte Denunziation Lindners führte zum „Krach“.

Der Zusammenbruch der Aktiengesellschaft für chemische Industrie in Mannheim im Jahre 1902 bildet einen weiteren Beleg für die Sorglosigkeit des Aufsichtsrats, die das sträfliche Tun der beiden Direktoren Böhm und Henninger wesentlich erleichterte. Es wurde festgestellt, daß die Dividenden und Tantiemen, die gezahlt wurden, dem Aktienkapital entnommen waren. Der Direktor Böhm bekleidete bei dem Stahlwerk Mannheim, der Mannheimer Lagerhausgesellschaft und den chemischen Fabriken Gernsheim-Heubruck in Rheinau die Stelle eines Aufsichtsratsmitgliedes. An Fabrikationsgewinn wies die Bilanz vom 31. Dezember 1901 einen Betrag von 567652 Mk. aus. In Wirklichkeit war ein Manko von über 2000000 Mk. vorhanden, der mit andern Konti übermäntelt wurde. Direktor Böhm stellte sich selbst, der stellvertretende Direktor Henninger wurde verhaftet.

Einen geradezu klassischen Fall von Verletzung der Kontrollpflicht seitens des Aufsichtsrates stellte die verkrachte Aktiengesellschaft Portland Zementfabrik und chemische Fabrik (vorm. Dr. Hoffmann & Cie.) in Oos dar.

Schreiber dieses hatte im Auftrage eines Aufsichtsratsmitgliedes genannter Gesellschaft die umfangreichen Akten und Skripturen der Sache durchzusehen und war daher in der Lage, einen tiefen Einblick in die Verhältnisse, sowie in den Gang der Buchungen und Bilanzen usw., zu nehmen. Was sich ihm da offenbarte, war ein schauriges Mosaikbild gröbster Pflichtverletzung, wissentlich falscher Darstellungen, schnöder Bereicherung und von Unkenntnis der Gesetze. Die Hoffmannschen Unternehmungen nämlich waren bereits im Jahre 1884 überschuldet; sie hatten eine Kontokorrentschuld von 255342,21 Mk. und eine Kapitalschuld von 100000 Mk. zu 5 %, also mit 17767,10 Mk.

p. a. zu verzinsen, so daß dieselben, schlecht organisiert und schlecht geleitet, wie sie waren, bis 1888 rund 92000 Mk. Verluste brachten. Trotzdem wurden die Unternehmungen im September 1892 unter Aufstellung einer falschen Eröffnungsbilanz und Aufnahme eines Bardarlehens von 450000 Mk. in eine Aktiengesellschaft von Leuten, die ihren „Schnitt“ dabei machten, mit einem nominellen Aktienkapital von 850000 Mk. umgewandelt. Hierbei wurde Dr. Hoffmann, dessen Kapitalkonto am 1. Oktober 1884 im ganzen nur mit 12000 Mk. zu Buch stand und der nun in der Umwandlungsbilanz mit einem angeblich aus der chemischen Fabrik herrührenden Kapitalkonto von 110624,58 Mk. und einer angeblich aus der Portland-Zementfabrik stammenden Kommanditbeteiligung von 56667,77 Mk. auftrat, mit einer Summe von 282677,86 Mk. abgefunden. Außerdem wurden diesem Bilanzkünstler 625 Stück Aktien zur Verfügung gestellt, die er teilweise zu seinem eigenen Nutz und Frommen ungeachtet dessen, daß die Weiterbegebung gesetzlich (Art. 218c, Abs. 3, A. G. alt) verboten war, weil es sich um ein nicht voll eingezahltes Aktienkapital handelte, verwendete. Von der Virtuosität oder, wenn man will, Plumpheit, mit der der Direktor bei der Bilanzierung des Unternehmens vorging, zeugt z. B. der Umstand, daß die Bilanz per 30. September 1890 mit einem Bruttogewinn von 192210,24 Mk. rechnerisch abschloß, während nur ein Reingewinn von ganzen 2275,31 Mk. vorhanden war; ferner, daß der Direktor das Maschinenkonto, welches per 30. September 1890 mit einem Saldo von 177200 Mk. abschloß, am 1. Oktober 1890 zu einem Betrag von 236000 Mk., also mit einem Mehrwert von 58800 Mk., wiedereröffnete. Die Liegenschaften wurden anstatt mit 267685 Mk. mit 481585 Mk., die Fabrikeinrichtung anstatt mit 172373 Mk. mit 460391,65 Mk. usw. bewertet, so daß die wunderbar aufgeputzte und herrlich anzuschauende Gründungsbilanz in Aktiva und Passiva mit 1275665,07 Mk. glatt ausgeglichen wurde und just wie eine durchaus ehrliche Bilanz sich gab.

Ein grelles Schlaglicht auf die Diligenz des Aufsichtsrats bei Ausübung seiner Kontrollpflicht wirft der im Juni 1907 stattgehabte Krach der Marienburger Bank. Der Konkursverwalter, Rechtsanwalt Diegner, stellte fest, daß die Konkursforderungen sich, soweit sie sich bis zur Gläubigerversammlung

feststellen ließen, auf 9874000 Mk. belaufen. Der Massebestand beträgt dagegen 3145000 Mk. Rechnet man hiervon die voraussichtlichen Ausfälle von 1145440 Mk. ab, so ergibt sich ein Nettomassebestand von rund 2 Millionen Mark, so daß die Gläubiger eine Dividende von 20 Prozent zu erwarten haben. Wie der Direktor Wölke gewirtschaftet hat, geht am besten daraus hervor, daß nicht 5 Millionen Depositen und Spareinlagen vorhanden sein müssen, wie die letzte Bilanz behauptete, sondern daß die Summe der Spareinlagen im ganzen 8606000 Mk. beträgt. Der Konkursverwalter teilte unter anderm mit, wie durch den Direktor Wölke die Bilanzen durch falsche Buchungen verschleiert worden sind. Alle Bilanzziffern habe er gefälscht. So war beispielsweise in der Bilanz vom 31. Dezember 1906 ein Depositenbestand von 5402000 Mk. angegeben, während er tatsächlich auf 8606000 Mk. sich belief. Die 3½ Millionen Effekten der Bilanz waren in Wirklichkeit gar nicht vorhanden. In den letzten fünf Jahren betrug vielmehr der tatsächliche Effektenbestand nur noch 50—150000 Mk. Am letzten Jahresschluß waren statt der 3½ Millionen Mark Effekten nur 65000 Mk. vorhanden. Wölke sagte dem revidierenden Aufsichtsrat, die anderen Effekten befänden sich in Depots und dieser — glaubte es natürlich. Wo diese Depots waren, hat Wölke nicht angegeben. Der Aufsichtsrat beruhigte sich aber bei dieser Auskunft des Wölke. In Wirklichkeit waren die fehlenden Effekten bei auswärtigen Bankgeschäften verpfändet. Für die Revisoren fertigte Wölke stets ein besonderes Effektenverzeichnis an, das mit dem Effektenbestand der Bilanz übereinstimmte. Eine Bestandsaufnahme in natura fand nicht statt, sonst wäre ja der Schwindel sofort entdeckt worden. Was die Verpfändung der Wertpapiere anlangt, so geschah diese nicht allein zu Spekulationszwecken, sondern auch zur Sicherheit für die auswärtigen Bankfirmen, bei denen die Marienburger Privatbank ihre Wechsel zu diskontieren pflegte. Ohne besondere Sicherheit hätten die Bankgeschäfte nicht die Marienburger Privatbankwechsel angekauft. Kam in den Herbstmonaten mehr Geld bei der Privatbank ein, so wurden zuerst die geplünderten Depots wieder aufgefüllt. Stellte sich im Frühjahr großer Geldbedarf ein, so mußten die Depots herhalten zur Befriedigung des Geldbedarfes.

Und wie lange ist es her, daß der Vorstand der Aktiengesellschaft für Lederfabrikation in München-Giesing eine Bilanz vorlegte, in der er, um die durch sein Verschulden seit dem Jahre 1886 entstandenen Verluste zu verschleiern, das Lederkonto in Höhe der Verluste besser erscheinen ließ als es war, so daß bei der richtigen Einzelaufnahme sich ein Manko von etwa 1 1/2 Millionen Mark ergab. Dieser Verlust betrug mehr als die Hälfte der gesamten Vorräte, so daß eine Zusammenlegung der Aktien von 2 zu 1 und Verkauf eines großen Teiles der Grundstücke stattfinden mußte. Und der Leiter dieser Aktiengesellschaft, derjenige, der den Ruin herbeigeführt hat, war der Kommerzienrat Ed. Kester, ein durch eine Reihe von Ehrenstellen ausgezeichneter Mann, dem unbedingtes Vertrauen entgegengebracht wurde. Es war das alte Lied: der Aufsichtsrat war schuld an dem Ruin, weil er seine Pflicht als Kontrollorgan nicht tat.

Was Bauernfängertum bei der Bilanzierung zu leisten vermag, das hat das Dioskurenpaar von Direktoren Sanden und Exner bei der Berliner Grundkreditbank gezeigt. Welches freie Spiel diesen beiden Vorständen die mangelnde Kontrolle des Aufsichtsrates gewährte, lehrt am besten der Bericht der Revisionskommission, welcher u. a. besagt: „Die Aufstellung einer Bilanz ist zurzeit unmöglich, weil über die verschiedensten Hypothekentransaktionen keinerlei Buchung (!) vorgenommen worden ist." Ebenso unmöglich sei es, heißt es weiter, gewesen, verschiedene Konti materiell richtig zu stellen und sie miteinander in Übereinstimmung zu bringen. Außerdem sollen sich in den Büchern eine Menge Rasuren und Durchstreichungen mit Unleserlichmachung des ursprünglich Hingeschriebenen (§ 43 H.-G.-B.) gefunden haben.

Ein klassisches Beispiel mangelnder Diligenz seitens des Aufsichtsrates lieferte sodann die im Jahre 1895 in Konkurs gegangene Geraer Handels- und Kreditbank, welche durch die maßlosen Börsenspekulationen ihres Direktors Roßbach zugrunde gerichtet wurde. Der Konkursverwalter verklagte den Aufsichtsrat auf Ersatz von 2539000 Mk., worauf sämtliche Mitglieder desselben (mit Ausnahme eines einzigen) sich vergleichsweise zur Zahlung von 1650000 Mk. verpflichteten.

Ein weiteres treffendes Beispiel von Sorglosigkeit bot der

Aufsichtsrat der in Konkurs gegangenen Aktiengesellschaft für Dampfwollwäscherei vorm. Rich. Franz in Krimmitschau. Der Aufsichtsrat dieser Gesellschaft nämlich hielt in 21 Monaten überhaupt keine Sitzung ab. Die Jahresschlußbilanzen wurden einfach bei den Mitgliedern „brieflich" in Zirkulation gesetzt. Auf gleichem Wege wurden dann auch diese wichtigen Pflichtschriftstücke ohne jede Prüfung lediglich im blinden Vertrauen auf die Zuverlässigkeit des Vorstandes für gut und richtig befunden.

Aus dem Jahre 1905 sind zu melden: die Unregelmäßigkeiten, welche in der altberühmten oberelsässischen Spinnerei und Weberei Herzog in Logelbach, Aktiengesellschaft, vorkamen und darin bestanden, daß die Direktoren seit Jahren verfehlte Spekulationsgeschäfte trieben, die sie hinter den Debitoren versteckten und durch welche an nahezu 4 Millionen Mark in die Brüche gingen. Gefälschte Bilanzen, Überwertung der Aktiven, unterlassene Abschreibungen, fiktive Dividenden — das war die Bescherung, die der Betrieb zu Weihnachten 1905 seinen Aktionären, den Gläubigern und — den armen Arbeitern (da nur mit Einschränkung fortgearbeitet werden konnte) gebracht hat. Das alles hinderte den Aufsichtsrat nicht, alljährlich die Richtigkeit der Rechnungen und der Bilanz zu bescheinigen! — Die beiden Direktoren Robin und Dufresne wurden als die Hauptschuldigen des Krachs entlassen, und nur durch eine „Zusammenlegung der Aktien" konnte das Etablissement saniert und damit vor dem Zusammenbruch bewahrt werden.

Gedacht sei hier weiter aller jener Fälle, in denen untreue Kassierer Defraudationen begangen haben, die zur sofortigen Entlassung bald mit bald ohne Anzeige führten, oder die aus „bestimmten Gründen" vertuscht wurden. Die Zahl dieser Fälle ist Legion. Wir erinnern hier nur an den Prokura führenden Kassierer Jaeger des früheren Bankhauses M. A. v. Rothschild Söhne in Frankfurt a. M., der über 25 Jahre bei der Firma tätig war und nach Unterschlagung einer Summe von 1700000 Mk. (bei einem Kassenbestand von rund 17 Millionen Mark) mit einer Frau Klotz aus Brüssel im Jahre 1895 flüchtig wurde. Ferner an den Fall, der seinerzeit vor dem Landgericht Hamburg gegen den Prokuristen einer Aktiengesellschaft wegen wiederholter Untreue, zum Teil in Verbindung mit gewinn-

süchtiger Urkundenfälschung, wiederholter Unterschlagung und einfachem Bankrott verhandelt wurde. Er hatte ein Einkommen von 5000 Mk. bis 9000 Mk. jährlich. Er spekulierte jedoch an der Börse, verlor und veruntreute seit 1889 seiner Gesellschaft allmählich die nette Summe von 772838,75 Mk. Die kleinste Veruntreuung betrug 6000 Mk., die größte 80000 Mk. Der Angeklagte war Kollektivprokurist der Aktiengesellschaft, sein Mitprokurist, dessen Unterschrift er fälschte, hatte die Kasse. Wo blieb da die Kontrolle des Aufsichtsrates? Der Gerichtshof verurteilte den Angeklagten für 21 Fälle der Untreue und 18 Fälle gewinnsüchtiger Urkundenfälschung, sowie wegen einfachen Bankrotts zu einer Zuchthausstrafe von 8 Jahren und 10jährigem Ehrverlust.

Aus jüngster Zeit sei der Fall erwähnt, welchem zufolge der Prokurist Hugo Spiegel die Oberschlesischen Kokswerke und Chemischen Fabriken, Aktiengesellschaften, durch Untreue und Unterschlagung, begangen in den Jahren 1901 bis 1905, um über 750000 Mk. geschädigt hat, wegen welcher er im Mai 1906 vom Berliner Landgericht I zu 4 Jahren Zuchthaus und 6 Jahren Ehrverlust verurteilt wurde.

Am 24. Juli 1907 meldete die „Neue Züricher Zeitung" in ihrer Nr. 203 (Morgenblatt) was folgt: „Genf, 23. Juli 1907. Die Bankfirma Gay & Cie., Rue de Hesse, ist das Opfer betrügerischer Handlungen ihres eignen Prokuristen Jules Canard geworden. Dieser benutzte seine Vertrauensstellung, um Gelder zu unterschlagen und deponierte Titel zu veräußern. Mit dem entwendeten Gelde deckte er die Verluste, die er durch Spekulationen unter eignem Namen in Paris erlitten hatte. Die Verluste des Bankhauses lassen sich noch nicht genau übersehen. Die eigentlichen Unterschlagungen beziffern sich auf 117000 fr. Die entwendeten Werttitel mögen sich auf 400000 fr. beziffern. Canard wählte vorzugsweise Titel, die den Inhabern des Hauses selber zugehörten und die er derart schwer geschädigt hat. Die Veruntreuungen müssen seit Jahresfrist systematisch erfolgt sein. Dies ward ermöglicht durch den Umstand, daß Herr Gay seit 15 Monaten krankheitshalber abwesend war und sein Vertreter, Herr Cremieux, dem Prokuristen, der drei Jahre länger bei der Firma war, nicht den mindesten Argwohn entgegenbrachte. Canard schützte oft

Überbürdung mit Arbeit vor, die er an Sonntagen bewältigen müsse. Diese Gelegenheiten benutzte er zu den Manipulationen, die bis gestern abend unentdeckt blieben. Seit jenem Augenblick nämlich ist Canard verschwunden. Die Polizei hat bereits einen Steckbrief erlassen."

Und im Anschluß daran war in dem Abendblatte der besagten Zeitung vom gleichen Tage zu lesen: „Bankfirma Jacques Gay & Cie.: Genf. Im Anschlusse an unsere Mitteilungen im heutigen Morgenblatt wird uns noch folgendes telegraphiert: Der flüchtige Prokurist der Bankfirma Gay & Cie. hat sein eigenes Vermögen ebenfalls verspielt, so daß die Bankfirma Gay & Cie. ungedeckt bleibt. Man vermutet, daß Canard, der nur wenig bares Geld mit sich führte, sich nach Afrika gewendet hat. Für die Bankfirma bedeutet die Affäre einen fast tödlichen Schlag.

In einem ebenfalls im Juli 1907 vorgekommenen Falle wurde der Kassierer Müller von der Gewerbebank in Speyer wegen Depotunterschlagung in Höhe von 725 000 Mk. von der Strafkammer zu fünf Jahren Gefängnis verurteilt.

Man sieht hieraus, die „Schwarzkunst" des „Corriger la fortune" wird nicht bloß von skrupellosen Direktoren, sondern auch von pflichtvergessenen Kassenführern und Prokuristen geübt.

Wo blieb in allen diesen Fällen das Kontroll- und Prüfungsorgan der Gesellschaften, der Aufsichtsrat? wo die Buchführungsrevision?

Man glaube aber nur ja nicht, daß auch nur ein ziemlicher Teil aller Bilanzfälschungen und Defraudationen vor das Forum der Gerichte gezogen, an das Tageslicht gebracht wird. Ach nein, die weitaus größte Portion wird wohl aus „innerdienstlichen Gründen" in den Geheimakten der Aktiengesellschaften vergraben bleiben. So hat seinerzeit eine Straßburger Bank einen enormen Betrag an eine Getreidehandlung unwiderbringlich verloren, ohne es nötig gefunden zu haben, dieses Tatbestandes im Geschäftsbericht Erwähnung zu tun. Auch in anderer Beziehung hat diese Bank schon oft skrupellos sich über das Offenheitsprinzip hinweggesetzt.

Gewiß finden alle Verschleierungen und Bilanzfälschungen ihren besten „Unterschlupf" in einer mangelhaft organisierten

Buchführung. Allein die Hauptschuld fällt doch auf das herrschende „System“ der Bilanzrevision zurück, und darum sollte je eher je besser mit ihm gründlich gebrochen werden.

Vorschläge zur Vermeidung von Unterschlagungen.

Die öfteren, bald plumpen, bald mit großem Raffinement vollführten Unterschlagungen und Falschbuchungen haben zu einer ganzen Reihe von Vorschlägen, wie diesem Übelstande zu steuern sei, geführt.

Eine Reihe mechanisch wirkender Mittel, wie Kontrollkassen und dergl., wurden auf den Markt gebracht. Wie töricht! Als ob gegen Untreue und Missetaten, also gegen menschliche Charakterschwäche und moralische Defekte, mit solchen Mittelchen angekämpft werden könnte. Sie mögen gut und wirksam sein in einem Ladengeschäft, in einem Betrieb mit ausschließlichem Kassenverkehr. Wo dieser aufhört und der Kreditverkehr beginnt, da ist ihrer Wirksamkeit ein Ziel gesetzt. Vollends bei Aktiengesellschaften sind solche und ähnliche Anpreisungen eitel Salbaderei. Bei diesen Gesellschaften bestehen ja gewöhnlich schon innerdienstlich bestimmte Kontrolleinrichtungen und Vorsichtsmaßregeln. Den Prüfstein hierzu und die Sicherheit, ob die getroffenen Schutzmittel auch gewissenhaft angewandt werden, bildet jedoch die Revision, und kein Mittel gibt es, das diese ersetzen könnte.

Es gibt nun Kaufleute, die mit den Unterschlagungen wie mit einem unvermeidlichen Übel rechnen. Sie wüßten, so sagen sie, daß bei ihnen Veruntreuungen in einem gewissen Prozentsatze begangen werden, aber sie müßten mit diesem Faktor rechnen, weil sie sich dagegen nicht wehren könnten. Andere wieder huldigen, bald aus „philanthropischem“ Empfinden, bald aus sonstigen Rücksichten, dem Vertuschungsprinzip. Klar ist, daß in dem einen wie in dem andern Falle eine Schwäche vorliegt, die ein Gehen- und Geschehenlassen Platz greifen läßt dort, wo Sühne angebracht wäre.

Mit diesem Gehenlassen und dieser Milde wird schwerer Schaden angerichtet. Eine Unterschlagung, und gar eine Anzahl solcher Fälle, über die die Geschäftsinhaber hinwegsehen, können die korrumpierende Wirkung haben, erst recht zu weiteren Veruntreuungen zu verleiten. Ein Geschäft, in dem

der Inhaber die Augen zudrückt über die Unterschlagung eines kleinen Postens Ware, läuft Gefahr, daß dieses System auch seinen Kassierer, wenn er sittlich nicht genügend fest steht, zu einem Fehltritt reizt. Und mit der Nachsicht, die der eine Geschäftsinhaber übt, trägt er auch die Verantwortung dafür, wenn bei dem Nachbar ein Unglück geschieht[1]).

Bei Aktiengesellschaften dürfen solche Prinzipien nicht ins Oberwasser kommen. Bei dieser Betriebsform kann Gefühlsduselei den schwersten Schaden bringen. Hier hilft im geeigneten Falle nichts als ein Durchgreifen. Wenn für dieses Durchgreifen die Einführung von Kontrollkassen und dergl. angepriesen wird, so kann solchen Vorschlägen bei Aktiengesellschaften erst recht kein weiterer Wert als der einer Reklame beigelegt werden. Wie sollte mit solchen automatischen Behelfen einem Übel beigekommen werden, das in Betrieben wie Aktiengesellschaften an allen Ecken und Enden auch dort, wo der Kassendienst nicht in Betracht kommt, Unterschlupf finden kann. Man muß nur immer bedenken, daß bei Aktiengesellschaften es sich immer um Großbetriebe handelt, bei welchen sich eine unfreiwillige Erleichterung der Kasse um einige Tausend Mark oder der Lagerbestände um eine bestimmte Menge von Waren kaum oder gar nicht fühlbar macht. Das dagegen anempfohlene Kollationieren der Bücher kann dem Übel nicht steuern und ist nur eine Teilkontrolle, abgesehen davon, daß es sehr zeitraubend ist und daß der Defraudant Maßregeln treffen kann, damit beim Kollationieren sehr wohl Übereinstimmung stattfindet. Auch der Vorschlag eines obligatorischen Urlaubs für die Beamten mit Vertrauensposten kann als ein durchschlagendes Mittel gegen Untreue und Betrug nicht angesehen werden, insoweit ihm nicht noch andere Kontrollmittel zur Seite gegeben werden.

---

[1]) So schrieb das „Berl. Tageblatt" in seiner Nr. 538 vom 22. Oktober 1902. Dasselbe Blatt brachte in Nr. 388 vom 3. August 1903 aus kaufmännischen Kreisen zum Schutz gegen Defraudationen den Vorschlag, einen Verein zu gründen, in dem nur ehrliche bezw. für ehrlich geltende Kassenbeamte, Depotverwalter, Buchhalter usw., sodann kaufmännische Firmen, erstere als ordentliche, letztere als außerordentliche Mitglieder aufgenommen werden sollen. Zweck des Vereins soll sein, alle Defraudationen, welche bei außerordentlichen Mitgliedern begangen würden, zu decken. Die Mittel hierzu sollen durch Beiträge aufgebracht werden. Gegen diese Vorschläge, die noch weiter ausgesponnen wurden, hat seinerzeit der Bankbeamtenverein scharf Stellung genommen. Vergl. Bankbeamten-Zeitung, Nr. 17 vom 1. September 1903.

Gerade weil die bisher angewandten Mittel sich nur auf der Oberfläche bewegen, Palliativmittel, aber keine Prophylaxis sind, verfiel man — was in der heutigen Zeit, wo an jedes irgendwie mögliche Risiko die Versicherungsgesellschaften herantreten um es in ihren Tätigkeitsbereich einzuziehen, gar nicht Wunder zu nehmen braucht — auf den Gedanken, für die Aufsichtsräte eine Versicherung gegen die Folgen ihrer gesetzlichen Haftpflicht aus den §§ 246 ff. des Handelsgesetzbuches einzurichten. Für diese Versicherungsart sprach sich sogar seinerzeit der preußische Versicherungsbeirat auf Grund zweier hervorragender Gutachten aus [1]). Zweifelsohne wird diese Versicherungsart sich auch durchsetzen, die ja nichts anderes ist, als ein weiterer Schritt auf dem Wege der organisierten Selbsthilfe, welche sich bemüht, die Gefahren, die das moderne Wirtschafts- und Rechtsleben bietet, möglichst abzuschwächen, indem sie den eingetretenen Schaden möglichst wieder gut macht. Aber muß das Unglück geschehen, und kann es nicht besser vermieden werden? Gewiß kann es das, kann ihm vorgebeugt werden. Das Gegenmittel heißt: Kontinuierliche und fachmännische Buchführungs- und Bestandskontrolle!

Die deutschen Treuhand- und Revisionsgesellschaften.

Die Bezeichnung „Treuhänder“, eine Weiterbildung des Wortes Treuhand (manus fidelis), ist dem Reichshypothekengesetz vom 13. Juli 1899 entlehnt. Mit Unrecht, wenigstens insoweit als dabei die Revisionstätigkeit in Betracht kommt, denn dort wurde der Ausdruck angenommen, um Verwechslungen mit dem nach dem Schuldverschreibungsgesetz vom 9. Dezember 1899 gewählten Vertreter der Gläubiger auszuschließen [2]). Treuhänder ist auch der Ausdruck des badischen Landrechts für Testamentsvollstrecker (vergl. auch die §§ 2197—2229 des B.-G.-B.). Das Hypothekenbankgesetz macht in § 29 die Bestellung eines Treuhänders für jede Hypothekenbank obligatorisch. Die Ernennung erfolgt durch die Aufsichtsbehörde. Die Rolle, die

---

[1]) Vergl. die Gutachten von Hahn und Clauß in der Zeitschrift für die gesamte Versicherungswissenschaft. Bd. II. S. 317.

[2]) Im Reichstag wurde der Treuhänder als ein Aufsichtsbeamter zweiten Ranges bezeichnet, der nicht den Gläubigern und nicht den Hypothekenbanken, sondern der Aufsichtsbehörde verantwortlich ist.

das Gesetz in den §§ 29—34 dem Treuhänder zuweist, ist die eines Pfandhalters und Vertreters der Pfandbriefgläubiger auf Grund gesetzlicher Vollmacht. Seine Tätigkeit erstreckt sich lediglich auf das Hypotheken- und Pfandbriefgeschäft und wird von der Staatsbehörde überwacht. Seine Prüfung ist formal, nicht materiell. Die Bezeichnung, die die hier in Frage kommenden Gesellschaften annahmen, ist somit geeignet, den Schein zu erwecken, als ob ihnen, bezw. ihren sog. Treuhändern, irgend welche behördliche, d. h. staatliche Autorität beiwohnte, was natürlich nicht zutrifft. Ganz und gar nicht paßt der Ausdruck auf die Revisionstätigkeit der Gesellschaften.

Die Treuhandgesellschaften sind Kinder der Neuzeit und Schößlinge des Kapitalismus. Zum Teil fußen sie auf der in weiten Kreisen erwachten Erkenntnis, daß, soweit wenigstens die gesellschaftliche Buchführung in Betracht kommt, der Aufsichtsrat bei Aktiengesellschaften nicht geeignet erscheint, die Kontrolle dieser Buchführung zu übernehmen. Aus dieser Erkenntnis heraus sind die sog. Treuhandgesellschaften entstanden. Es haben sich in Deutschland drei Revisionsgesellschaften auf Aktien, an der Spitze die „Deutsche Treuhandgesellschaft", entwickelt. Im Prinzip wäre gegen die Ausführung von Buchführungsrevisionen durch eigens für diesen Zweck gegründete Gesellschaften nichts zu erinnern. Sie wären im Gegenteil unter Umständen dem Einzelrevisor vorzuziehen, wenn sie die Bedingungen erfüllten, die an sie gestellt werden müssen. Diese Bedingungen sind:

1. materielle Unabhängigkeit von Aktienbanken oder sonstigen Finanzinstituten und daher völlige Selbständigkeit bei Ausübung der Revisionstätigkeit;

2. Vorhandensein eines buchtechnisch und handelsrechtlich gehörig geschulten Personals, welches alle gewünschte Garantien bietet und zahlreich genug ist, um auch größeren Aufgaben schnellstens gerecht zu werden.

Erfüllen nun die in Deutschland bestehenden Revisionsgesellschaften und obenan die deutschen Treuhandgesellschaften zurzeit diese Bedingungen? Antwort: nein [1]). „Entstanden als

[1]) Das gleiche wird wohl auch von der vom Schweiz. Bankverein im Oktober 1906 gegründeten Schweizerischen Treuhandgesellschaft (Société anonyme fiduciaire suisse; Swiss Trust Company) mit einem eingezahlten Aktienkapital von

Schöpfungen des Großkapitals, das bei seinen tausendfältigen Beziehungen zur Industrie ein vitales Interesse daran hatte, den inneren Vermögensstand der einzelnen industriellen Gesellschaften zu kennen und dauernd unter Kontrolle zu halten, sind sie die gefügigen Diener dieses Kapitals, Werkzeuge bestimmter Bankgruppen[1]. Hinter jeder Revisionsgesellschaft steht eine solche Gruppe, deren oberste Aufgabe es gar nicht sein kann, das Revisionswesen im allgemeinen und objektiven Interesse zu handhaben und auszubauen. Die derzeitigen drei Revisionsgesellschaften handhaben als Spezialität die sogenannte Sanierungs-Revision, und soweit sie auch laufende (ständige) Revisionen besorgen, dienen solche im Grunde auch nur dem Zweck, speziell die hinter ihnen stehenden Bankkonzerns vor Schaden zu bewahren. Nun wäre ja auch das schon immerhin ein Gewinn, insofern als der Schaden der Bankkonzerns im Grunde mit dem Schaden des Publikums identisch ist. Allein der „Knüppel liegt auch hier nicht weit vom Hund". Denn das in den Bankkonzerns organisierte Großkapital fördert die Industrie durchaus nicht immer in gesunder Weise. Dadurch entstehen dann notleidende Werte, die von den Banken wieder „saniert" werden müssen. Da aber die Banken das Sanieren bekanntlich nicht umsonst besorgen, sondern dafür meist recht erklecklichen Gewinn einheimsen, so entsteht die Gefahr, daß von den Großbankbetrieben das Sanieren und Revidieren schließlich Selbstzweck wird, mit dem nicht dem Allgemeinwohl, sondern nur dem Wohl des Großkapitals gedient wird. Es ist daher keine Frage, daß wirklich unabhängige Revisionsinstanzen, wie sie in tüchtigen Berufsrevisoren gefunden werden, vor den bestehenden Revisionsgesellschaften zurzeit noch immer den Vorzug verdienen.

Gewiß bieten die Revisionsgesellschaften eine größere materielle Garantie als der Berufsrevisor in seiner Vereinzelung, eine Tatsache, die die fraglichen Gesellschaften oft genug als Trumpf ausspielen. Aber wenn trotz der durch die Revisions-

---

250000 fr. und dem Sitz in Basel, gesagt werden können. Die Gesellschaft, welche im Januar d. Js. ihre Prospekte hinaussandte, scheint in ihrer Einladung etwas kühn und zu viel zu versprechen, da sie neben der Revision noch sieben andere Branchen, darunter die Übernahme von Konkursverwaltungen, kultivieren will.

[1] In obiger Weise äußert sich Ernst Römer in seinem bekannten Buche über Bücherrevisorenpraxis (Berlin, E. E. Römers Verlag).

gesellschaft vorgenommenen Revision die Sache „schief“ geht und Unregelmäßigkeiten vorkommen, so ist es nicht die Revisionsgesellschaft, sondern nach Recht und Gesetz der Aufsichtsrat, der bluten muß. Diese gesetzliche Haftpflicht des Aufsichtsrats wird oft auch gegenüber dem einzelnen Berufsrevisor ins Feld geführt. Allein auch dieser Trumpf ist eigentlich nur ein Protzentrumpf. Denn wie oft kam es nicht vor, daß auch der Aufsichtsrat den Schaden nicht decken konnte und die Gesellschaft darüber zugrunde ging. Man sieht, daß die materielle Schadendeckung, die oft für den heutigen Zustand ins Feld geführt wird, auch nur eine Scheindeckung ist, die versagen kann. Aber was tut's? In einer Zeit, in der fast überall das Kapital über die Arbeit gesetzt wird, genügt schon der Schein, wenn damit nur der „beste aller Zustände“ von heute gerettet wird.

Die arme Arbeit! Sie ist heute noch Bettlerin, verschämt, und wie oft muß sie vergebens an die Tür der Reichen klopfen, um Einlaß zu begehren. Diese Bettlerin trägt aber den Adel an der Stirn, weil sie allein es ist, die dem Leben Zweck und Inhalt gibt. Darum wird und muß die Zeit kommen, wo man sie zur Königin proklamieren wird. Was ist auch das Geld ohne Arbeit. Das größte Kapital wäre ein toter Klotz, würde es nicht von der Arbeit — der zielbewußten und zwecksichern Arbeit — bewegt und befruchtet. Die Vermögen allein, über welche die Aufsichtsräte verfügen, bieten daher immer nur eine fragwürdige Garantie und können so lange nicht als vollwertig betrachtet werden, als neben dem Vermögen nicht das nötige Verständnis für das aktiengesellschaftliche Rechnungswesen vorhanden ist. Es ist wiederholt aktenmäßig bei Zusammenbrüchen von Aktiengesellschaften festgestellt worden, daß Königliche Kommerzienräte — geheime und gewöhnliche — sich damit entschuldigt haben, daß sie von der Buchführung nichts verstanden hätten, eine Ungeheuerlichkeit, die schon mehr an Unverfrorenheit grenzt. Da aber das große Publikum von der Bedeutung der Kontrollpflichten des Aufsichtsrates nur eine mangelhafte Vorstellung hat, dagegen an die Allmacht des Mammons glaubt und sich von hochtönendem Namen und hohem Rang und Titel imponieren läßt, so liegt in diesem Zustande ein sehr gefährliches Moment. Dabei soll ohne weiteres zuge-

geben werden, daß die meisten Aufsichtsräte vom besten Willen der Welt beseelt sind, es mit der Revisionspflicht ernst zu nehmen; denn wer will so leicht heute sein Vermögen verlieren. Aber die Leute verstehen, wie männiglich bekannt, einfach nichts vom modernen Rechnungswesen, und der Satz: „Ein Schurke, wer mehr gibt als er hat", gilt auch vom geistigen Vermögen.

Durch die Revisionsgesellschaften ist an dieser Sachlage durchaus nichts geändert: In gleicher Weise, wie die Banken bisher ihre direkten Angestellten als „Revisoren" bei den von ihnen finanzierten oder sonst abhängigen Gesellschaften fungieren ließen, so werden sie künftig die Revisionen durch das Personal der von ihnen gegründeten und daher von ihnen abhängigen Revisionsgesellschaften ausführen lassen, und solche Revisionen werden nicht einen Deut mehr wert sein, als die derzeitigen Buch- und Bilanzprüfungen.

Die Deutsche Treuhandgesellschaft, welche an der Spitze der Revisions- und Verwaltungsgesellschaften marschiert und daher für die Kollegialgesellschaften typisch ist, wurde im Jahre 1890 mit einem Aktienkapital von 20 Millionen Mark von der Deutschen Bank gegründet. Als Vorbild dienten die amerikanischen Trustgesellschaften. Ihre Aufgabe sollte anfänglich sein, für amerikanische Werte (Dividendenpapiere) festverzinsliche Titel (Obligationen) auszugeben. Der Plan mißlang, weil die Verhältnisse des amerikanischen Effektenmarktes die Betätigung auf diesem Gebiete nicht rätlich erscheinen ließen. Aber auch ihre sonstigen Aufgaben blieben weit hinter dem gesteckten Ziel zurück, so daß das Aktienkapital nach und nach bis zum Jahre 1894 auf 1 Million Mark herabgesetzt werden mußte. Im Jahre 1901 wurde es wieder auf 1 1/2 Million erhöht.

Zwar sagt die Gesellschaft in ihren Berichten (1901), daß mit den gesetzlichen Vollmachten ausgestattete Gläubigervertretungen lediglich nur einen teilweisen Erfolg hinsichtlich des Schutzes der ihnen anvertrauten Interessen zu erzielen vermögen und daß die Wirksamkeit der Vertretung vielmehr durch Kontrolle und Revision des Geschäftsbetriebes des betreffenden Schuldners ausgiebiger zu gestalten sei. Aus diesem Grunde stellt sie als ihre Aufgabe hin: 1. Fehler und Unregelmäßigkeiten, wie sie bei den reorganisierten Hypothekenbanken

früher vorgekommen seien, durch Einsetzung einer anerkannten Revisionsinstanz im Sinne der englischen und amerikanischen Accountants fernzuhalten; 2. durch Schaffung dieser Einrichtung dazu beizutragen, daß das öffentliche Vertrauen in jene Banken befestigt werde. Die versuchsweise Einführung einer derartigen, für Deutschland noch neuen Einrichtung, sagt der Bericht dann weiter, erscheine um so mehr am Platze, als nicht nur die Funktionen der vom Staate ernannten Treuhänder, sondern daß auch die staatliche Beaufsichtigung das Vorkommen selbst grober Unregelmäßigkeiten nicht verhindert habe.

Was die finanziellen Erträgnisse der Deutschen Treuhandgesellschaft anlangt, so steht es fest, daß sie nur zum kleinsten Teil aus Revisionen, in der Hauptsache aus Bankgeschäften u. dergl. stammen. Dies bestätigt ihr eigenes Gewinn- und Verlustkonto, welches mit nichten die Revisionstätigkeit als eine Gewinnquelle zeigt. Wo bei ihr der Schwerpunkt liegt, geht schlagend aus der veröffentlichten Bilanz des Geschäftsjahres 1905 hervor. Dieselbe lautet nämlich:

Deutsche Treuhand-Gesellschaft, Berlin.

Bilanz per 31. Dezember 1905.

Aktiva.	Mk.	Pf.
Kassa und Bankguthaben	613 504	39
Debitoren	114 401	—
Eigene Effekten und Beteiligungen an Konsortialgeschäften	2 916 238	74
Mobilien-Konto	1	—
	3 644 145	13
Passiva.	**Mk.**	**Pf.**
Aktien-Kapital	1 500 000	—
Ordentliche Reserve	1 000 000	—
Spezial-Reserve	375 000	—
Kreditoren	354 885	51
Gewinn- und Verlust-Konto	414 259	62
	3 644 145	13

Wenn eine Gesellschaft, die sich Bücherrevisionsgesellschaft nennt, bezw. sich mit Bücherrevisionen befaßt, in ihrer Bilanz einen Kassen- und Bankguthabenbestand von weit über einer halben Million und einen Posten unter der Bezeichnung „Eigene Effekten und Beteiligungen an Konsortialgeschäften" mit

2 916 238,74 Mk. ausweist, so sieht man schon, von welcher Richtung her der Wind weht. Man weiß, daß das vorgehängte Schild der Bücherrevisionstätigkeit eben nur ein Deckschild ist, um dahinter andere Betätigungen sorgsam zu hüten. Und wenn man erfährt, daß diese Gesellschaft zum gleichen Abschlußtage als Gewinn:

auf Effektengeschäfte . . .	223 960,15	Mk.
„ Provisionskonto	149 944,90	„
„ Zinsen- und Devisenkonto	122 919,31	„
zusammen	496 824,36	Mk.

ausgewiesen hat, so begreift man ferner, daß dieser Gewinn nicht mit Bücherrevisionen verdient sein kann!

An dieser Bilanz ist aber noch weiter interessant, daß die Gesellschaft die Richtigkeit ihrer Bilanz durch den Revisor Th. Veyer mit folgendem Vermerk bescheinigen läßt:

„Vorstehende Bilanz nebst Gewinn- und Verlustkonto sowie die Bücher der Deutschen Treuhandgesellschaft habe ich im Auftrage des Aufsichtsrats eingehend geprüft. Ich bestätige, daß die Bücher ordnungsgemäß geführt sind, die Abschlußziffern mit den Büchern übereinstimmen und die Bilanz den gesetzlichen Vorschriften entsprechend aufgestellt ist. Die Bestände an Kasse, Bankguthaben und Effekten wurden festgestellt und in Ordnung befunden.

Berlin, den 18. Februar 1906."

Wie ersichtlich, ist in dieser etwas umständlich gehaltenen Bescheinigung zwar aufgenommen, in wessen Auftrage die Bilanzprüfung vorgenommen wurde, aber mit keiner Silbe wird der Belege gedacht, die doch ungleich wichtiger sind wie z. B. die Erwähnung, daß die Abschlußziffern mit den Büchern übereingestimmt haben. Dieser Wortlaut der Bescheinigung beruht aber auch noch auf einem Lapsus calami, denn da die „Abschlußziffern" sich nur auf die „Bücher" beziehen, und nur in diesen enthalten sein können, so heißt der Ausdruck: „die Abschlußziffern stimmen mit den Büchern" soviel als: „die Abschlußziffern der Bücher stimmen mit den Büchern überein". Richtig sollte es heißen: „die Bilanzposten stimmen mit den Abschlußziffern der Bücher überein". Es läßt sich annehmen, daß die Treuhandgesellschaft ihrem Revisor die Bescheinigung in der mitgeteilten Form vorgeschrieben hat; wenn

nicht, so hat sie dieselbe jedenfalls genau gelesen. Was soll man aber dazu sagen, wenn eine Gesellschaft, welche sich anbietet, berufsmäßig ständige Revisionen durchzuführen, es nicht einmal versteht, unter ihrer eigenen Bilanz eine richtig abgefaßte Prüfungsbescheinigung anzubringen!

Die Treuhandgesellschaft verteilte an Dividenden seit ihrem Bestehen 3 %, 4 %, —, —, 2 ½ %, 4 %, von 1896—1899 je 10 %, im letzten Jahre 15 %. Diese Gewinne sind, wie gesagt, keineswegs das Ergebnis ihrer Revisionstätigkeit. Nur bei einem winzig kleinen Teil trifft diese Voraussetzung zu. Den Löwenanteil hat sie aus ihrer Vertretung von Pfandbriefgläubigern und Obligatären, aus ihrer Funktion als Geschäftsstelle einiger Aktiengesellschaften, aus der Führung der Sekretariatsgeschäfte der am 30. August 1902 ins Leben getretenen Vereinigung der deutschen Besitzer türkischer Staatspapiere, aus der Übernahme von Pfandbriefschaften für Anleihen und Hypotheken, sowie von sonstigen Gläubigervertretungen (so u. a. im Jahre 1904 10 000 000 Mk. 4 ½ % Teilschuldverschreibungen der Elektrizitäts-Aktiengesellschaft vormals W. Lahmeyer & Cie., Frankfurt a. M.; 2 500 000 Mk. Obligationen der Gewerkschaft Ville zu Brühl bei Köln a. Rh.) eingeheimst.

Der Geschäftskreis der Deutschen Treuhandgesellschaft ist wie folgt festgestellt:

1. Die Übernahme des Amtes als Pfandhalter oder Treuhänder (trustee).

2. Die Ausstellung, Mitausstellung oder Gegenzeichnung von Zertifikationen oder Quittungen an Stelle hinterlegter Wertpapiere.

3. Die Vertretung inländischer und ausländischer Gesellschaften zum Zweck von Aktienregistrierungen und zur Vornahme von Aktienumschreibungen.

4. Die Vertretung der Besitzer in- und ausländischer Wertpapiere; insbesondere die Übernahme von Vertretungen im Sinne des Reichsgesetzes vom 4. Dezember 1899, betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen sowie des Bürgerlichen Gesetzbuches § 1189; ferner die Errichtung von Schutzvereinigungen, die Beteiligung an solchen und die Übernahme von deren Sekretariatsgeschäften.

5. Die Übernahme dauernder oder vorübergehender Über-

wachungs- und Revisionsfunktionen, insbesondere auch von Bilanzprüfungen, Abrechnungen und ähnlichen Tätigkeiten.

6. Die Übernahme der Reorganisation von Gesellschaften und verwandten Transaktionen.

7. Die Übernahme des Amtes als Testamentsvollstreckerin, von Vermögensverwaltungen auf Grund testamentarischer oder anderer Bestimmungen und Verträge, sowie die Ausübung antichretischer und antichreseähnlicher Verwaltungen.

8. Die Übernahme der Funktion als Fiskalagentin für fremde Staaten, Gesellschaften und Korporationen.

9. Die Übernahme aller mit den vorstehenden Tätigkeiten oder der Anlage der Mittel der Gesellschaft nach dem Ermessen der Verwaltung im Zusammenhang stehenden Geschäfte und Funktionen. Die Gesellschaft ist insbesondere berechtigt zur Diskontierung, zum Kauf, zur Beleihung von Wechseln, zum Kauf, Verkauf und zur Beleihung von Wertpapieren und zu sonstigen Bank- und Finanzgeschäften, zum Erwerb, zur Veräußerung sowie zur Verpfändung von ihr erworbener Immobilien, ferner von Hypotheken und von sonstigen Forderungen und Rechten, dies alles sowohl für eigene, als auch für fremde Rechnung.

Übrigens ist speziell der ersten Deutschen Treuhandgesellschaft, d. i. der vornehmsten von allen, wie E. Römer in seinem mehrfach zitierten Werke erzählt, bei der Aktiengesellschaft vormals James Eick & Straßer im Jahre 1904 insofern ein penibler Fall passiert, als sie Unterschleife größeren Umfanges (108 000 Mk.) durch eine von ihr vorgenommene Revision nicht aufzudecken verstand. Zwar brachte sie für das „kleine Malheur" die Entschuldigung vor, daß sie die betreffende Revision durch einen von ihr für jenen speziellen Zweck engagierten vereidigten Bücherrevisor vornehmen ließ. Aber das Odium fiel doch auf sie zurück, abgesehen davon, daß diese Entschuldigung vollständig als mißglückt zu betrachten ist. Bezeichnend für die „Unabhängigkeit" der Deutschen Treuhandgesellschaft als „Revisorin" ist, daß sie, wie aus dem von ihr selbst veröffentlichten Geschäftskreis ersichtlich, eine umfangreiche Bankpraxis betreibt, daß sie enge Beziehungen zu der Bankwelt unterhält, die sie organisiert hat, und sodann rein äußerlich schon, daß sie ihre Zelte im Palast

der Deutschen Bank aufgeschlagen hat. Unter diesen Umständen hat es seine Bedenken, daß Bankkreise, die an sich in keiner Beziehung zu den revisionsbedürftigen Gesellschaften stehen, von deren Lage eine eingehende Kenntnis erhalten. Nun sichert zwar die Deutsche Treuhandgesellschaft den Gesellschaften, die von ihr revidiert zu werden wünschen, Diskretion zu. Diese Diskretion wird sie jedoch immer nur innerhalb der durch die tatsächlichen Verhältnisse gegebenen Grenzen üben können. So wird sie niemals den in ihr vertretenen Banken die Verhältnisse der von ihr revidierten Gesellschaften verschweigen dürfen. Weiß aber die hinter der Treuhandgesellschaft stehende Bank über die Verhältnisse einer Gesellschaft einmal Bescheid, so wird sie daraus auch ihre Konsequenzen ziehen können. Sie wird z. B., falls die Verhältnisse der revidierten Gesellschaft rückgängige sind und sie Aktien dieser Gesellschaft besitzt, bei Zeiten und noch bevor der Kursrückgang durch die Börsennotiz verkündet ist, dieses Aktienbesitzes sich entäußern können. Es könnten Schiebungen vorkommen, durch welche leicht die Kreditfähigkeit der revidierten Gesellschaft empfindlich getroffen werden würde. Anderseits könnte die in der Treuhandgesellschaft vertretene Bank, falls sie von der erstern vorzeitig über das Emporblühen einer von ihr revidierten Aktiengesellschaft informiert wird, durch Ankauf von Aktien dieser Gesellschaft leicht sich einen Vermögensvorteil verschaffen, der ihr sonst ausgeblieben wäre ... Es ist daher nicht übertrieben, wenn gesagt wird, daß die Großbanken, welche an sich einen Staat im Staate bilden, die Treuhandgesellschaften als Schrittmacher einseitiger kapitalistischer Interessen gebrauchen.

Der Vollständigkeit halber sei hier das Vorkommnis registriert, das der Treuhandgesellschaft seinerzeit mit der Bilanz der „Kyffhäuserhütte" passiert ist. Die Unaufrichtigkeit dieser Bilanz soll, wie „der Ratgeber auf dem Kapitalmarkte" (Jahrgang 1906, Nr. 38) schrieb, in die Augen gesprungen sein. Die wichtigsten Dinge sollen zwischen den Zeilen gestanden haben, so daß es „auf eine ganz grobe Irreführung der Aktionäre" abgesehen gewesen sei. Die Treuhandgesellschaft hatte alles geprüft und in Ordnung befunden. Die Tatsache, daß ein solcher Bericht mit dem Placet dieser Revisionsgesellschaft

versehen werden konnte, gewann unter diesen Umständen besondere Bedeutung. Zwischen der Bescheinigung der Prüfungsstelle und der Kritik des oben zitierten Finanzblattes klafft ein tiefer Widerspruch. Wenn es möglich ist, so schreibt das Blatt, eine Bilanz wie diejenige der Kyffhäuserhütte mit dem Giro einer tadellosen Firma zu versehen und sie damit passierfähig zu machen, so müssen den betreffenden Beamten entweder schwere Fehler unterlaufen sein, oder man hat sich von den Aufgaben der Treuhandgesellschaften bisher ein falsches Bild gemacht, und es wird notwendig sein, eine Korrektur daran vorzunehmen.' . . .

„Die geschäftlichen Erfolge[1]) der Treuhandgesellschaft und die mittlerweile fortgeschrittene Konzentration, vielleicht auch das Erscheinen des Römerschen Buches — sind wohl der Anlaß gewesen, daß auch die übrigen Banken sich „ihre Treuhandgesellschaft" zulegten. Anfang Juni 1906 gingen durch die Presse Mitteilungen des Inhalts, daß die Gruppe der Diskontogesellschaft, wie auch Dresden-Schaafhausen sich mit der Absicht trügen, eigene Treuhandinstitute ins Leben zu rufen. In einem Artikel über: „Antagonistische Bestrebungen im Bankgewerbe" heißt es wörtlich: Es konnte den konkurrierenden Bankgruppen keineswegs gleichgültig sein, wenn die Revisionstätigkeit von einer Treuhandgesellschaft ausgeübt wurde, die in enger Beziehung zu einer Konkurrenzbank steht. Gerade die unaufhaltsam fortschreitende Konzentration im Bankgewerbe zwingt daher die einzelnen Gruppen, die ihnen eventuell nachteilig erscheinenden Faktoren auszuschalten.

Hieraus folgt die Richtigkeit obiger Behauptung und ferner, daß die Gründung weiterer Revisionsgesellschaften keinem Bedürfnisse entsprang.

Es entstand also die „Revisions- und Vermögensverwaltungs-Aktiengesellschaft" und die „Treuhandvereinigung, Aktiengesellschaft", beide in Berlin, mit je 1 Million Aktienkapital. Erstere errichtete im Oktober 1905 Zweigstellen in Leipzig und München und formulierte ihren Geschäftskreis wie folgt: Übernahme von Geschäftsrevisionen, Vermögensverwaltungen, Testamentsvoll-

[1]) Wir folgen hier dem Aufsatze von Christian Stecher: „Revisoren auf Aktien" in der Zeitschrift „Handels-Akademie", Nr. 37—38 vom September 1906.

streckungen und allen mit der Organisation, Reorganisation und Kontrolle kaufmännischer und industrieller Unternehmungen zusammenhängenden Transaktionen.

Letztere befaßt sich mit allen Arten Treuhandgeschäften, insbesondere mit Rechnungsprüfungen, Übernahme des Amtes als Testamentsvollstreckerin, Vertretung von Besitzern von Wertpapieren usw.

Gegründet waren die Revisionsgesellschaften, nun galt es Arbeit zu schaffen. In außerordentlich geschickter Weise wurde dazu die Tagespresse benutzt, auch die Mutterinstitute halfen. Dazu nur einige Beispiele. Die Diskontogesellschaft übernimmt die Vermittlung für den An- und Verkauf von Anteilscheinen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, natürlich nur von solchen, die sich der Prüfung der Revisions- und Vermögensverwaltungs-Aktiengesellschaft unterwarfen. Es wird bekannt, daß bei der Gewerkschaft Hattorf eine Anzahl Kuxscheine doppelt ausgefertigt wurden. — Die Treuhandgesellschaften teilen mit, daß sie „infolge mehrfacher Anregungen" die Führung des Kuxenbuches, die Umschreibungen von Kuxen und Bohranteilen besorgen. Die Frage der Aufsichtsrats-Haftpflichtversicherung wird erörtert, gewiß sehr interessant, aber noch in weiter Ferne — bis dahin empfiehlt sich die Revision durch die neutralen Treuhandinstitute. Die Mutterinstitute begleiteten die Mitteilungen von der Gründung in den Geschäftsberichten für 1905 mit geschickt abgefaßten Hinweisen, z. B. „die Tätigkeit ist in der Mitte des Berichtsjahres bereits in umfangreichem Maße aufgenommen worden" usw.

Anfang 1906 entstand unter der Patenschaft der Bankhäuser Delbrück, Leo & Co., Hardy & Co. und anderer das vierte Treuhandinstitut, die Allgemeine Revisions- und Verwaltungs-Aktiengesellschaft, die ihr Arbeitsgebiet wie folgt skizzierte: Prüfung der Bücher, Abschlüsse usw. von Betrieben jeglicher Art, Vermögensverwaltungen, das Amt als Pfandhalterin oder Treuhänderin, die Vertretung der Besitzer von Wertpapieren und notleidenden Hypotheken, die Führung von Aktien- und Kuxenbüchern sowie Mitgliederverzeichnissen, das Amt als Testamentsvollstreckerin.

Näheres darüber ist dem Verfasser noch nicht bekannt geworden, ebensowenig über die von der Mecklenburgischen

Hypotheken- und Wechselbank im April dieses Jahres mit 1 Million Stammkapital errichtete „Mecklenburgische Treuhandgesellschaft m. b. H."

Ist nun schon, wie oben gezeigt, die Revisionstätigkeit bei der Treuhandgesellschaft eine etwas weit hergeholte, ein etwas künstlich ihr Aufgepfropftes, so wirft es ferner ein Schlaglicht auf diese ihre Tätigkeit, wenn die Gesellschaft wegen des Umfangs der ausgeübten Revision sowie wegen des Honorars in Streit mit ihren Auftraggebern gerät. So veröffentlichte, wie das „Berliner Tageblatt" berichtete, die deutsche Treuhandgesellschaft im vorigen Jahr folgendes Zirkular: „Das Eisenwerk Barbarossa, Aktiengesellschaft in Sangerhausen, hat ihre von der letzten ordentlichen Generalversammlung genehmigte Bilanz im Reichsanzeiger vom 4. Juli a. c. mit dem Vermerk veröffentlicht, daß ihre Geschäftsbücher per 1904 durch einen Bücherrevisor und durch die Deutsche Treuhandgesellschaft revidiert worden sind. Zur Vermeidung mißverständlicher Auffassung gibt die Deutsche Treuhandgesellschaft bekannt, daß dieser ohne ihr Vorwissen beigesetzte Vermerk nicht auch auf die veröffentlichten Abschlußziffern zu beziehen ist, welche bei der vorgenommenen Revision ihrer Begutachtung nicht unterstellt waren.

Hierzu teilte dem zitierten Blatte das Eisenwerk Barbarossa, Aktiengesellschaft, was folgt mit: Die Deutsche Treuhandgesellschaft hat im Frühjahr dieses Jahres die Geschäftsbücher des Eisenwerkes Barbarossa wochenlang revidiert und hierüber einen umfangreichen Bericht erstattet; sie hat dafür ein Honorar von 1400 Mark liquidiert. Die erstere Tatsache mit der Bilanzveröffentlichung bekannt zu geben, dazu hatte das Barbarossa-Werk ein unstreitbares Recht, und die Erlaubnis der Treuhandgesellschaft war hierzu nicht nötig. Vom Eisenwerk Barbarossa ist niemals und nirgends — auf Verlangen stellen wir Ihnen die gesamte Korrespondenz hierüber zur Verfügung — behauptet worden, daß die Treuhandgesellschaft auch den veröffentlichten Abschluß geprüft habe. Einen solchen Auftrag würde die Treuhandgesellschaft vom Eisenwerk Barbarossa nach dem, was zwischen beiden an Meinungsverschiedenheiten vorgekommen ist, auch nicht erhalten haben. Zu diesen Meinungsverschiedenheiten zählt, daß die Treuhandgesellschaft für

ihre Mühewaltung ein Honorar von 1400 Mark verlangte, während das Eisenwerk Barbarossa nur einen Anspruch von 700 Mark der getroffenen Vereinbarung gemäß für begründet hält und auch nur so viel gezahlt hat. Eine Klage wegen der angeblich restierenden 700 Mark hat die Treuhandgesellschaft bisher nicht angestellt.

Die Honorarfrage scheint also in den Differenzen zwischen der Deutschen Treuhandgesellschaft und dem Eisenwerk Barbarossa eine nicht unerhebliche Rolle gespielt zu haben. Es ist beachtenswert, daß gerade in den letzten Tagen mit dem Hinweis auf die hohen Kosten Einwände gegen die Hinzuziehung einer Treuhandgesellschaft zur Revision des Statuts auch in der Versammlung der Aktionäre der Vermögensverwaltungsstelle für Offiziere und Beamte geltend gemacht wurden."

Zieht man das Fazit der Tätigkeit der deutschen Revisions-Aktiengesellschaften, so sieht man, daß es sich bei ihnen um Finanz- und Verwaltungsorganisationen handelt, die zu einem sehr kleinen Teil sich auch mit Revisionen befassen, im übrigen aber im Dienste von Großbanken stehen, denen sie ihr Dasein verdanken. Man erkennt weiter, daß, soweit die Revisionen in Betracht kommen, diese meist nicht, wie sich das gebührt, im Auftrage und im Interesse der Aktionäre, sondern von den Verwaltungen, d. h. den Prüflingen ausgehen. Oft ressortieren die Revisionsgesellschaften von Banken, die gerade die Aktien der zu revidierenden Gesellschaften an die Börse gebracht haben. Sie sind also sehr weit entfernt, das zu sein, was die Chartered Accountants in England und die Trustgesellschaften in Amerika sind.

Die Deutsche Treuhandgesellschaft, die, wie gesagt, für die Revisionsgesellschaften auf Aktien, wie sie spöttisch genannt werden, typisch ist, hängt der von ihr revidierten Bilanz gewöhnlich die Formel an: „Die vorstehende Bilanz nebst zugehörigem Gewinn- und Verlustkonto haben wir mit den ordnungsmäßig geführten Büchern der Gesellschaft übereinstimmend gefunden." Dieser Vermerk weist eine klaffende Lücke auf. Wo bleiben die Belege, die doch eine Hauptrolle bei der Revision spielen. Denn es müßte ein plumper Stümper sein, der bei seinen Fälschungen vergäße, Buchungsresultat und

Bilanzposten in Übereinstimmung zu bringen. Aber die Belege, auf denen die Buchungen beruhen und die den Rechtsstand ersehen lassen sollen, sind es, die bei der Revision die Hauptsache bilden und einer scharfen Kontrolle unterzogen werden müssen. Es ist daher wichtig, in dem Richtigkeitsbefund der Belege Erwähnung zu tun. Bei den Revisionsgesellschaften scheint dies anders zu sein. Sie scheinen sich nur mehr auf die formelle Seite der Bücherprüfung zu beschränken, während das Hauptgewicht auf die materielle Seite dieser Prüfung zu legen ist. Diese „bilanzmäßige" Prüfung, die die Treuhandgesellschaften ausüben, hat ihre Gefahren. Sie bestehen darin, daß die geprüften Gesellschaften sich auf die Bescheinigung der Revisionsgesellschaften berufen können. Es lassen sich, so schrieb seinerzeit „Der Ratgeber", Fälle denken, in welchen Verwaltungen, von den Verhältnissen gedrängt, in der geschilderten Weise „Herz und Nieren" des Rechnungswesens untersuchen lassen — nur um sich hierauf von der Treuhandgesellschaft eine Ehrenerklärung in der bekannten Form zu verschaffen. Dies genügt oft, um auf den Durchschnittsaktionär wie eine Beruhigungspille zu wirken. Die Prüfungsstelle braucht hierbei auch nicht der Schatten von Schuld zu treffen, und doch kann in der Sache ein Element der Verdunkelung liegen, das im Dienste der schuldbewußten Verwaltung entstanden ist. Abhilfe kann nur geschaffen werden, wenn die Treuhandgesellschaften das Gebiet der Revisionstätigkeit den Berufsrevisoren überlassen, und diese eine Vereinigung mit einem moralisch und wirtschaftlich festen Untergrunde und dem ausschließlichen Zweck der Bücherrevisionen sowie der damit zusammenhängenden Arbeit bilden!

Die Bücherrevisionsfrage in Deutschland.

In Deutschland gibt es bis jetzt eigentlich keine Bücherrevision im Sinne einer Einrichtung, die geschichtlich geworden, d. h. sich allmählich entwickelt hat, infolgedessen auch keine Geschichte einer solchen. Das Handelsgesetzbuch von 1861, welches auf dem Standpunkt der reinen Kapitalhaftung und der staatlichen Privilegierung der Aktiengesellschaften stand, kannte keine Revisionspflicht. Und auch das Aktiengesetz

vom Juni 1870, welches den Standpunkt der Privilegierung verließ, nahm mit seinen Normativbestimmungen nur einen schwachen Anlauf zu einer schärferen Kontrolle. Die Aktiennovelle vom Jahre 1884 statuierte einfach die Pflicht der Prüfung der Jahresrechnung usw. durch den Aufsichtsrat. Das ist aber noch immer keine Revision im eigentlichen Sinne des Wortes. Es sind dies höchstens Ansätze zu einer solchen, an welche sich anreiht der beachtenswerte, aber freiwillige Übergang der Aktiengesellschaften zur Wahl sachverständiger Revisoren. Eine weitere geschichtliche Etappe ist die Gründung des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren in Berlin. Und in dieser Entwicklung befindet sich die deutsche Bücherrevisorenfrage noch heute.

Trotz des reichen und intensiven Wirtschaftslebens hat sich in Deutschland die Erkenntnis noch nicht Bahn brechen können, daß eine kontinuierliche Rechnungskontrolle durch Buchführungssachverständige als Rechnungsprüfer eine wirtschaftliche Notwendigkeit ist, und daß der Bücherrevisor gleichwie in England einen wichtigen Faktor der wirtschaftlichen Arbeitsordnung bildet. Man vergißt, daß bei Aktiengesellschaften die Buchführung die Seele des ganzen Geschäftsbetriebes ist, daß in die Buchführung in den meisten Fällen der Herd verlegt wird, aus welchem die häßlichsten Auswüchse entspringen, und daß diesem Zustande nur durch eine sachverständige und unabhängige Revision des Rechnungswesens abgeholfen werden kann. Dieses Vergessen hat bewirkt, daß das Gesetz zur Ausübung der Buchführungskontrolle gar keine Buchführungssachverständige, sondern Aufsichtsräte, d. h. Finanzleute, Kapitalisten, vorgesehen hat. Nur zur Prüfung des Gründungsherganges bei Aktiengesellschaften hat das Handelsgesetzbuch (§ 192) besondere (gesetzliche) Revisoren vorgeschrieben, wenn

1. ein Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrates zu den Gründern gehört, oder wenn

2. ein Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrates für die Gründung oder deren Vorbereitung sich eine Entschädigung oder Belohnung ausbedungen hat, oder wenn

3. auf das Grundkapital von Aktionären Einlagen (apports en nature) gemacht wurden, die nicht durch Barzahlung zu leisten sind (§ 186, Abs. 2), oder wenn

4. vorhandene oder herzustellende Anlagen oder sonstige Vermögensgegenstände von der zu errichtenden Gesellschaft übernommen werden (§ 186, Abs. 2).

Nun ist ja wohl auch im § 266 des Handelsgesetzbuches angeordnet, daß die Generalversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit die Anstellung von Revisoren zur Prüfung der Bilanz beschließen kann. Allein dieses Institut ist mit Bezug auf Tätigkeit und Verantwortung so wenig ausgebaut und die Vorschrift so unverbindlich gehalten („die Generalversammlung kann . . .“), daß von ihm so gut wie gar kein Gebrauch gemacht wird.

Die öffentliche Anstellung und Vereidigung der zu obigen Zwecken zu ernennenden Revisoren erfolgt durch die zur Wahrnehmung der kommerziellen Interessen berufenen Körperschaften, die Handelskammern[1]).

Nach § 36 der Gewerbeordnung für das Deutsche Reich sind verfassungsmäßig zur Beeidigung von Feldmessern, Auktionatoren, Bücherrevisoren usw. die hierzu befugten Staats- oder Kommunalbehörden oder Korporationen zuständig.

Die Befugnis zur Beeidigung ist den Handelskammern übertragen: in Preußen durch das Handelskammergesetz vom 10. August 1897, § 42; in Württemberg durch Ministerialverfügung vom 28. September 1900, § 5; in Baden durch Ministerialvollzugsordnung zur Gewerbeordnung vom 29. September 1900, § 60 (jedoch nur Befugnis zur „Bestallung“, während die Beeidigung durch die Bezirksämter erfolgt); in Hessen durch Handelskammergesetz vom 6. August 1902, § 34. Ferner bestehen ähnliche Bestimmungen für Sachsen-Weimar-Eisenach, Oldenburg, Schwarzburg-Rudolstadt, Reuß j. L., Hamburg.

Die Handelskammern entscheiden nach freiem Ermessen, wer als Bücherrevisor zu vereidigen ist; es ist jedoch selbstverständlich, daß die betreffenden Kandidaten hervorragende Sachkenntnis und praktische Erfahrung besitzen, bezw. auf Grund ihrer bisherigen Tätigkeit sich besonders zu dem Amte qualifizieren müssen.

Von den von den Handelskammern vereidigten Bücher-

---

[1]) § 42 des Handelskammergesetzes vom 24. Febr. 1878 und 10. Aug. 1897.

revisoren sind die gerichtlich ernannten Revisoren zu unterscheiden. Letztere werden von den Gerichten vereidigt, um in Prozessen als Sachverständige fungieren zu können. Sie werden gewöhnlich aus dem Kreise der von den Handelskammern vereidigten Bücherrevisoren ausgewählt.

Mit Bezug auf Anstellung und Ausübung ihres Amtes haben sich die Bücherrevisoren bestimmten Vorschriften zu unterwerfen. So gelten z. B. für den Bereich des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern folgende Leitsätze:

A. Anstellungsbedingungen.

§ 1. Die öffentliche Anstellung eines beeideten Bücherrevisors erfolgt auf jederzeitigen Widerruf und nur für so lange, als er seinen Wohnsitz in dem Bezirke der anstellenden Handelskammer hat.

§ 2. Der von einer Handelskammer angestellte Bücherrevisor hat dieser Kammer rechtzeitig von Änderungen seines Wohnsitzes Kenntnis zu geben.

§ 3. Der Bücherrevisor ist verpflichtet, bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Auftraggeber über seine Tätigkeit oder seine Gebührenforderung sich der Entscheidung der zuständigen Handelskammer zu unterwerfen.

Die Feststellung der Gebührensätze wird im Streitfalle von der Handelskammer einem Schiedsgerichte übertragen, das aus drei Mitgliedern besteht, unter denen sich ein Bücherrevisor befindet.

§ 4. Der Bücherrevisor hat bei der Übernahme eines Auftrages seinem Auftraggeber von dem Bestehen dieser Bestimmungen Kenntnis zu geben und sie ihm auf Wunsch zur Einsichtnahme vorzulegen. Er hat zu diesem Behufe bei der Ausübung seines Amtes seine Bestallungsurkunde bei sich zu führen.

§ 5. Die Bestallungsurkunde ist der zuständigen Handelskammer zurückzugeben, sobald der Bücherrevisor stirbt, sein Amt freiwillig niederlegt, aus dem Kammerbezirke verzieht oder aus der Liste der Bücherrevisoren gestrichen wird.

B. Bestimmungen über die Revisionstätigkeit.

§ 6. Jede Revision ist nach Maßgabe und unter Berücksichtigung des Zweckes des erteilten Auftrages nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen.

Sofern nicht die Umstände ein anderes Vorgehen rechtfertigen oder der Auftraggeber nicht eine Erweiterung oder Beschränkung der Revision wünscht, hat der Bücherrevisor sein Augenmerk vornehmlich auf folgende Punkte zu richten:

Zunächst hat er sich von der Übereinstimmung der Eröffnungsbuchungen mit der vorjährigen Bilanz zu überzeugen; sodann hat er die Grundbücher (Kassa-, Memorial-, Ein- und Verkaufsbücher und andere Grundbücher, soweit solche geführt werden) nachzuprüfen, die Belege (Quittungen, Fakturen, Frachtbriefe, Lohnbücher usw.) mit den Eintragungen zu vergleichen und endlich die Richtigkeit der Übertragungen aus den Grundbüchern in das Hauptbuch festzustellen.

Ob weitergehende Arbeiten, insbesondere ob die Prüfungen

der Kassen-, Wechsel- und Effektenbestände, der Inventur und der darin angenommenen Werte,

der Kalkulation für fertige oder halbfertige Fabrikate zur Inventur,

der Einnahme, z. B. bei Straßenbahnen und Brauereien oder in anderen Geschäften für Barverkäufe, auch der Einnahmen für Zinsen von Kapitalien und Effekten, der Ausgaben für Löhne in großen industriellen Werken,

der Buchungen für Steueranlagen oder für Reparaturen und Unterhaltung usw.

vorzunehmen sind, ist vor Beginn der Revisionsarbeit mit dem Auftraggeber zu vereinbaren.

Bei laufenden Revisionen hat der Bücherrevisor nach Möglichkeit mit der Methode seiner Arbeit zu wechseln.

§ 7. In allen Fällen ist zu prüfen, ob die Handelsbücher und Jahresabschlüsse (Inventur, Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz) den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

§ 8. Der Bücherrevisor ist verpflichtet, Tagebücher zu führen, worin er bei jeder Prüfung Aufzeichnungen über die Art und den Umfang des Auftrages und der von ihm vorgenommenen Revision, insbesondere über die ihm etwa bei der Prüfung auferlegten Beschränkungen, zu machen hat.

Diese Tagebücher sind nach jeder Eintragung eigenhändig von ihm zu unterzeichnen, nach ihrer Schließung mindestens noch 10 Jahre aufzubewahren und auf Verlangen der Handelskammer vorzulegen.

§ 9. Über jede Prüfung hat der Bücherrevisor seinem Auftraggeber einen schriftlichen Bericht, der den Eintragungen im Tagebuch entsprechen muß, zu erstatten, es sei denn, daß ausdrücklich darauf verzichtet wird.

Auch hat er auf Verlangen das Ergebnis der Prüfung unter der Bilanz zu vermerken.

§ 10. Es ist dem Bücherrevisor untersagt, die bei Ausübung seines Amtes erlangten Kenntnisse zu seinem Vorteile oder zu anderer Nutzen oder Schaden zu verwerten, oder auch nur Dritten Mitteilungen darüber zu machen.

§ 11. Über Fälle, in denen Bücherrevisoren gegen die vorstehenden Vorschriften verstoßen, entscheidet die zuständige Handelskammer endgültig.

Diese Bestimmungen sind ja zweifellos sehr gut und praktisch, aber sie haben immer nur den Wert einer Halbheit, solange es keinen Verband gibt, der

1. nur theoretisch und praktisch durchgebildete Bücherrevisoren von makellosem Ruf zu Mitgliedern zuläßt;

2. der, mit den Rechten einer juristischen Person ausgestattet, bei der Prüfung seiner Mitglieder den strengsten Maßstab anlegt;

3. der es durchsetzt, daß die Aktiengesellschaften gezwungen werden, ihr Rechnungswesen von einem dem Verbande angehörigen, d. i. privilegierten Bücherrevisor, prüfen zu lassen.

Es ist im höchsten Grade bedauerlich und verfehlt, daß das Gesetz bei uns die Zwangsrevision nur den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auferlegt hat. Als ob Mißwirtschaft und Veruntreuung nicht auch bei den Aktiengesellschaften vorkommen könnten. Die Bankkatastrophen und Zusammenbrüche von Aktiengesellschaften, aber auch die vielen Prozesse gegen Vorstände und Aufsichtsräte in den letzten Jahren haben gezeigt, wohin man mit dem heutigen System steuert, und wie ein roter Faden sichtbar läuft das Manko der Kontrolle durch die Prozesse hindurch. Auch nicht in einem einzigen Prozeßfalle konnte festgestellt werden, daß der Aufsichtsrat sich bewährt, er seine Aufgabe gelöst habe; vielmehr hat er auf der ganzen Linie als Kontrollorgan abdanken und seine völlige Ohnmacht aktenmäßig besiegeln müssen. Dies ist eine einfache Begleiterscheinung des Amtes selbst, welches gewöhn-

lich nicht etwa der Lohn persönlicher Tüchtigkeit, sondern das Dokument intimer geschäftlicher Beziehungen zwischen der Gesellschaft und der Person des Aufsichtsrates selbst oder einer anderen Gesellschaft ist, zu welcher der Aufsichtsrat in einem nahen Verhältnis steht.

Die allermeisten Aufsichtsratsposten entspringen einem Kundenverhältnis oder einer Kreditoperation; und die Tantieme ist nicht das Entgelt für die Überwachungstätigkeit, die ein tüchtiger Bücherrevisor besser und billiger besorgen könnte, sondern das Honorar für Dienste, die mit der eigentlichen Verwaltung der Gesellschaft nicht das mindeste zu tun haben. Zwar wird geflissentlich die Fiktion aufrecht erhalten, als ob die Tantieme in der Tat das Honorar für geleistete Aufsichts- und Kontrolldienste sei, aber in Wirklichkeit gilt sie der hinter der Aufsichtsratseigenschaft stehenden wirtschaftlichen Macht. Nach den gemachten Erfahrungen hält es schwer, zu glauben, daß die heutige gesetzliche Buchführungsaufsicht eine objektiv-kritische und technisch-richtige Kontrolle sei. Nicht ohne Gemisch von Hohn und Mißachtung wird über das heutige Kontrollwesen jeder unabhängige Kenner urteilen.

„Eine wahre Kontrolle [1]) kann nur von wirklichen Buchführungssachverständigen, d. h. von Leuten ausgeübt werden, die sich berufsmäßig mit dem Wesen der Buchführung befassen. Dem Sachverständigen aber in seiner heutigen Vereinzelung fehlt eine hinter ihm stehende Macht, die seine Autorität und Unabhängigkeit deckt. Es fehlt der korporative Zusammenschluß mit seinen strengen Aufnahmebedingungen, welcher dem nicht seltenen Vorwurfe die Spitze abbricht, daß die heutigen Revisoren ja doch nur die Vertrauenspersonen der Direktion oder des Aufsichtsrates seien und mehr oder weniger auf deren Intentionen eingehen, oder, um volkstümlich zu sprechen, nach deren Pfeife tanzen. Auch der in Berlin gegründete Verband Deutscher Bücherrevisoren (eingetragener Verein) scheint das, was uns fehlt, noch nicht zu sein. Es steckt im deutschen Bücherrevisor noch zu viel ängstlicher Mittelstandsgeist und zu wenig Vertrauen auf das eigene Können und die eigene Kraft.

---

[1]) So schrieb unlängst E. Römer, der bekannte Vorkämpfer für deutsches Revisionswesen, an den Verfasser dieser Schrift.

Eine deutsche Revisionsgesellschaft müßte geschaffen werden, die entweder lediglich oder doch hauptsächlich aus tüchtigen und erfahrenen Berufsrevisoren zu bestehen hätte. Strenge und präzise Vorschriften bezüglich der Revisionsarbeiten müßten erlassen werden, an welche die Mitglieder sich zu halten hätten. Die englischen Revisionsvorschriften sind so scharf formuliert, daß bei einer gewissenhaften Befolgung Unterschleife, Schiebungen und sonstige Verschleierungen fast ganz ausgeschlossen sind. Und wie zufriedenstellend die Bestimmungen über die Zwangsrevisionen gewirkt haben müssen, das beweist die Ausdehnung derselben auf alle eingetragenen Gesellschaften [1]). Nach solchen Grundsätzen könnte eine deutsche Revisionsgesellschaft, der man das nötige Kapital ohne Zweifel gern zur Verfügung stellen würde, leicht mit dem Erfolge organisiert werden, daß sie jeder, auch der größten Revisionsaufgabe gewachsen wäre, ohne doch den Einzelrevisor völlig aufzusaugen. Nur eine solche Gesellschaft würde wahrhaft unabhängig, wahrhaft unparteiisch, wahrhaft der Allgemeinheit dienstbar sein. Auch die amerikanischen Revisionsgesellschaften sind reine Revisionsgesellschaften, und großkapitalistisches Strebertum kennen sie nicht. Es wird notwendig sein, daß man auch in Deutschland dem Großkapital die Herrschaft im Revisionswesen nicht in der von ihm erstrebten Weise (durch Gründung von Treuhändergesellschaften) überläßt, sondern daß man möglichst frühzeitig auf die Folgen des Plutokratismus im Revisionswesen entsprechend aufmerksam macht.

Was die materiellen Garantien anlangt, so sind diese, wie sie von den heutigen Einzelrevisoren geboten werden, nur sehr

---

[1]) Dr. jur. Otto Gertung hält in seiner Schrift „Die Bücherprüfung im englischen Aktienrecht" (Jena, Hermann Costenoble, 1906) nicht viel von der Zwangsrevision, ebenso nicht von der Einführung der englischen Einrichtung des Audits in Deutschland. Er meint, E. Römer habe Unrecht zu glauben, daß mit dieser Einrichtung auch schon alles Unheil im deutschen Aktienwesen verschwinden würde. Römer hat aber stets nur behauptet, daß mit Einführung des in einem starken Verband stehenden Berufsrevisors und der Zwangsrevision Betrügereien nach Menschenmöglichkeit eingeschränkt würden. Wenn der Verfasser übrigens (S. 86) John Samuel Purcell sagen läßt, daß in England 50% von den eingetragenen Companies Fehlgeburten sind, so darf er sich nicht wundern, wenn das englische Audit auch in England oft versagt, denn solchen Fehlgeburten gegenüber zerschellt auch die nachhaltigste Revision; für diese gibt es überhaupt kein Heilmittel.

gering. Anders die Gesamtheit der zu einer Gesellschaft vereinigten Bücherrevisoren mit ihrem Stammvermögen. Aber es kommt beim Revisionswesen und speziell bei der Überwachung von Aktiengesellschaften, auch gar nicht in erster Linie auf materielle Garantien an. Wahr ist, daß in unserer Zeit nur allzuoft und allzuleicht der schnöde Mammon über Wissen und Können und Arbeit gesetzt wird. Oft schon ist es aber auch mit diesem Abgott „schief" gegangen. Das hat gerade die Aufsichtsratsinstitution des öfteren an ihrem eigenen Leibe erfahren müssen. Damit soll nicht gesagt sein, daß die materielle Garantie, die der heutige Aufsichtsrat bietet, gar nichts wert wäre; aber Tatsache bleibt es darum doch immer, daß die sogenannten materiellen Garantien des Aufsichtsrates sich als durchaus unzureichend, ja im gewissen Sinne sogar als gefährlich erwiesen haben. Unzureichend, weil die Verluste oft größer gewesen sind als das verfügbare Kapital, mit dem gehaftet werden müßte, gefährlich, weil das Publikum ein allzu großes Vertrauen in die Allmacht des Kapitals setzte, die der Aufsichtsrat repräsentiert, und sich vor jedem Schaden gesichert glaubt, ohne zu bedenken, daß Mangel an Verständnis für das Amt schon oft die ganze Kapitalsherrlichkeit in Atome zerstieben ließ. Man mache einmal jedem Anwärter auf einen Sitz im Aufsichtsrat vor Übernahme seines Amtes klar, welches Arbeitspensum dieses Amt von seinem Träger fordert und welche schwere Verantwortung es ihm auferlegt; daß es nicht bloß nötig ist, Namen, Rang und Titel zu haben, um zum Aufsichtsrat prädestiniert zu sein, und daß man eben bloß gewählt zu werden braucht, um auch schon zu dem Amte die notwendigen Eigenschaften mitzubringen, und man wird sich bald überzeugen können, daß die wahren, für das Amt wirklich befähigten Leute sehr dünn gesät sind.

Zugegeben soll auch ohne weiteres werden, daß wohl niemand gern so leicht sein Vermögen verlieren möchte, und darin mag für das einzelne Aufsichtsratsmitglied wohl ein gewisser Sporn liegen, es mit seiner Überwachungspflicht nicht allzuleicht zu nehmen. Aber was will das besagen, wenn „der Wille gut, die Kraft aber schwach ist". Die meisten Aufsichtsratsmitglieder verstehen eben, wie hundertfältig erwiesen, wenig oder nichts vom modernen Rechnungswesen; und über diese

Klippe hilft kein noch so großes Kapital hinweg. Nur ein ganz präzises Rechnungswesen, in Verbindung gebracht mit einer eindringlichen Bücherrevision, vermag das Bild einer wirtschaftlichen Unternehmung so treu zu zeichnen, daß daraus klar die gedeihliche oder rückschrittliche Entwicklung des Ganzen und seiner einzelnen Teile ersehen werden kann. Dieses Erfordernis kann der Aufsichtsrat, und wäre er hundertmal reicher als der reichste Nabob, mit seinem Gelde nicht erfüllen. Demnach fehlt unsern Aufsichtsräten, ganz abgesehen davon, daß sie vermöge der Kollektivverfassung des Aufsichtsrates als Einzelpersonen völlig machtlos und gar nicht in der Lage sind, für sich allein zu revidieren, meist jede technische Revisionsroutine, sodann aber auch die zu einer gründlichen Rechnungsprüfung doch nun einmal unbedingt erforderliche Zeit. Es gibt selbst Königliche Kommerzienräte, die sich in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglieder bei Zusammenbrüchen von Aktiengesellschaften damit entschuldigt haben, daß sie von der Buchführung nichts verstanden hätten!

Sollte solchen Zuständen gegenüber der technisch geschulte Berufsrevisor trotz seiner zurzeit noch geringen materiellen Garantien nicht unbedingt den Vorzug verdienen? — Auf dem letzten Verbandstag des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren wurde mit Recht geltend gemacht, daß nicht das Kapital, sondern der Verstand revidiere, und das gilt nicht nur den derzeitigen deutschen Revisionsgesellschaften, sondern auch den deutschen Aufsichtsräten gegenüber. Des weiteren kommt dann wohl auch noch der Umstand in Betracht, daß der Berufsrevisor auch mit seiner Berufsehre haftet, deren Verlust oft genug den Verlust seiner Existenz bedeutet oder doch bedeuten kann. Der reiche Aufsichtsrat aber verliert seine Existenz mit einem Teil seines Vermögens noch lange nicht! So wenig wie beispielsweise der preußische Staat allein vom Kapital, sondern zu einem recht erheblichen Teil auch von dem preußischen Beamtenstand der guten alten Sorte und von dessen Bildung, Arbeit und Wissen gefördert worden ist, so wenig wird das Revisionswesen in Deutschland allein vom Kapital gefördert, ausgebaut und auf die richtigen Grundlagen gestellt werden können.

Was die Frage der Vorbildung der Bücherrevisoren

angeht, so ist zu bemerken, daß die Handelshochschule als Pflanzstätte für Bücherrevisoren zu verwerfen ist[1]). Bücherrevisoren können nur in besonderen Fachschulen in Verbindung mit einer entsprechend langen praktischen Lehrzeit zu wirklich tüchtigen und für höhere Aufgaben in Frage kommenden Fachmännern erzogen werden. Eine feste, wissenschaftlich-theoretische Grundlage, ein gutes Maß allgemeiner Bildung und die natürliche Gabe raschen Erfassens und der Findigkeit sind für den Bücherrevisor durchaus erforderliche Eigenschaften. Aber des Guten darf darin auch wieder nicht zu viel getan werden, und jedenfalls muß der Fächerkreis für die Bücherrevisoren nach besonderen, nicht nach allgemeinen Gesichtspunkten gezogen werden. Wissen, das nicht in Können umgesetzt wird, ist gar nichts oder nicht eben sehr viel wert, und das entsprechende praktische Können wird im Bücherrevisorenberuf am wenigsten auf der Schulbank erworben. Nicht lebensfremde, sondern lebenskundige Männer müssen die Bücherrevisoren sein. Ebenso darf die Gründung von Fachschulen für Bücherrevisoren nicht vom Kapital oder vom Staat, sondern allein von den Revisoren selbst ausgehen, denn nur wenn diese nach jeder Richtung hin und in jeder Beziehung vollkommen unabhängig sind, werden sie diejenige Stellung sich zu erwerben befähigt sein, die zur wahrhaft kraftvollen und zweckdienlichen Ausübung ihres verantwortungsvollen und schwierigen Berufes unbedingt erforderlich ist. Hier könnte vielleicht der Verband Deutscher Bücherrevisoren mit Erfolg in die Bresche treten, und falls eine Revisionsgesellschaft in dem oben erwähnten Sinne gegründet werden sollte, würde auch diese Gesellschaft bei der Errichtung einer Fachschule für Bücherrevisoren sich tätig mit beteiligen können."

---

[1]) Ob freilich die Entwicklung in Deutschland gleichfalls zu einer korporativen Organisation nach Art des Chartered Institute führen würde, oder ob nicht vielmehr der von der deutschen Gesetzgebung bei der Regelung der Rechtsstellung der Patentanwälte eingeschlagene Weg vorzuziehen sein würde, mag dahingestellt bleiben. Es wäre auch zu berücksichtigen, ob es nicht der deutschen Auffassung mehr entsprechen würde, eine gewisse wissenschaftliche Vorbildung, etwa auf den Handelsakademien, vorzuschreiben. (Dr. Walter Hagens in Holdheims Monatsschrift, Nr. 7 vom Juli 1902, der die Frage in London selbst studiert hat.)

In der Tat gibt es, um die Bücherrevisorenfrage dem Ziele näher zu bringen, kein anderes Mittel, als einen Zentralverband Deutscher Bücherrevisoren mit dem Sitz in Berlin und einem ausgedehnten Filialnetz in Form einer Eingetragenen Genossenschaft mit einem ausreichenden Garantiekapital zu gründen. Zu dieser Vereinigung könnte der heutige Verband Deutscher Bücherrevisoren den willkommenen Grundstock abgeben. Ihm müßte das Institute of Chartered Accountants in England und die Entwicklung der Accountancy dortselbst als Vorbild dienen. Ein Zusammenschluß der heute in der Vereinzelung bestehenden öffentlichen wie privaten Bücherrevisoren, Rechnungsprüfer, Buchsachverständigen, sowie der ein für allemal bestellten Konkursverwalter, Liquidatoren, Treuhänder, Revisoren von Aktiengesellschaften und Genossenschaften zu einem einheitlichen, korporativen Verbande würde bei den mannigfachen Beziehungen persönlicher und geschäftlicher Art, in denen die einzelnen Personen zueinander treten könnten, fraglos eine wesentliche Förderung nicht bloß des Einzelnen, sondern zugleich auch der Interessen der Verbandssache herbeiführen. Zugleich würde damit auch ein hohes Interesse für die Organisation beim großen Publikum ausgelöst werden. Daneben würde einem jeden der genannten Geschäftszweige eine erhebliche Förderung dadurch zuteil werden, daß die in der einen Beschäftigungsart erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen auch in der andern Beschäftigungsart nutzbar gemacht werden könnten. Außerdem läßt sich annehmen, daß bei dem Bestande eines festgefügten Verbandes mit handelsgerichtlich protokollierter Firma (die „United States Auditing Company in New-York" ist Aktiengesellschaft) und den damit gebotenen Garantien auch die Gerichte von dem Institut weitgehenden Gebrauch machen und jedenfalls sich geneigter zeigen würden, die Mitglieder des Verbandes mit Funktionen als Konkursverwalter, Liquidatoren usw. zu betrauen, die heute vielfach an nur einseitig gebildete Rechtsanwälte übertragen werden, wenn schon jene Funktionen sehr viel kaufmännisches Wissen erheischen.

Ohne Zweifel würde ein Verband als Bücherrevisionsinstanz im Aktienwesen Großes zu leisten imstande sein. Der Aufsichtsrat würde aufhören, als Revisionsorgan eine Rolle zu

spielen, die ihm absolut nicht liegt und ihm auch gar nicht liegen kann. Dafür wird er mit um so größerer Energie seine geschäftliche Erfahrung bei der Verwaltung des Unternehmens, für welches er verpflichtet ist, nutzbar machen können.

Von großem Nutzen und außerordentlicher Tragweite wäre dann weiter die Schaffung einer (vom Verfasser längst geforderten) „Reichszentralstelle für Aktiengesellschaften“, und dieser Nutzen würde sich nicht bloß für die Bücherrevision und die Revisionsgesellschaft, sondern für das gesamte Aktienwesen überhaupt fühlbar machen. Das Arbeitsfeld einer solchen Zentralstelle, besetzt mit juristisch und fachmännisch gebildeten Autoritäten [1]), wäre ein weites, segensreiches und dankbares. Analoge Einrichtungen bestehen heute in dem „Kaiserlichen Aufsichtsamt für Privatversicherung“ kraft Reichsgesetzes vom 12. Mai 1901, sowie in der gemäß § 3 des Gesetzes vom 13. Juli 1899 eingeführten „Aufsichtsbehörde für Hypothekenbanken“ [2]).

Heute stehen die in Deutschland vorhandenen 6540 Aktiengesellschaften mit einem investierten Kapital von über zwanzig Milliarden Mark ohne jede staatliche Aufsicht, lediglich unterworfen den §§ 178—319 des Handelsgesetzbuches. Ob nach diesem Gesetz verfahren wird, die Interpretationen desselben richtig sind, das Riesenkapital gesichert ist u. dergl., das alles ist dem Aufsichtsrate überlassen, oder was ungefähr dasselbe ist: es schwebt in der Luft. Was aber den privaten Versicherungsgesellschaften und Hypothekenbanken recht ist, sollte den Aktiengesellschaften billig sein, und zwar von Staats und Rechts wegen!

---

[1]) Freilich dürfte der Assessorismus in diese Institution nicht eindringen, wie dies bereits im Kaiserl. Aufsichtsamt für private Versicherung geschehen ist. So lasen wir in Nr. 20 der „Allg. Vers. Chronik v. 16. Mai 1903 folgende Notiz: „Die technischen Hilfsarbeiter Dr. phil. Leitzmann und Dr. jur. Dietz sind zu Versicherungsrevisoren ernannt worden.“ Allen Respekt vor dem sonstigen Wissen dieser Herren und wir wollen ihnen auch nicht im mindesten nahe treten, aber vor ihre Fähigkeit, das Rechnungswesen und den komplizierten Buchhaltungsapparat einer Versicherungsgesellschaft auf Aktien mit Erfolg durchzuprüfen, wird man wohl ein starkes Fragezeichen stellen dürfen.

[2]) Zu Ende des Jahres 1905 betrug die Gesamtsumme der im Umlaufe befindlichen Pfandbriefe der deutschen Hypothekenbanken fast $8^1/_2$ Milliarden Mk. „Bank-Archiv“, Nr. 22 vom 15. Aug. 1906.

Das Bücherrevisionswesen (Accountancy) in England.

Geschichtliches.

In England[1], dem klassischen Lande echten und rechten Geschäftsgeistes, hat man die Notwendigkeit, der Bücherrevision ein festes Gefüge und einen rechtlichen Boden zu geben, schon frühzeitig erkannt. Geschichtlich läßt sich dort das Vorhandensein von Bücherrevisoren bis zurück auf das Jahr 1720 nachweisen, das durch den Zusammenbruch der South-See-Company sich unrühmlichst auszeichnete und durch den Südseeschwindel seine Signatur erhielt. Es läßt sich ohne weiteres annehmen, daß, wenn auch die damaligen Buchhaltungssachverständigen Autoritäten auf ihrem Gebiete gewesen sein mögen, doch ein gewaltiger Unterschied zwischen ihnen und ihren heutigen Kollegen, die mit dem ganzen modernen Rüstzeug kommerziellen Wissens ausgerüstet und in den mit ihrer Berufstätigkeit zusammenhängenden Gesetzen gut beschlagen sein müssen, besteht. Gering war anfänglich die Zahl der Rechnungsführer oder Bücherrevisoren (Accomptants), so daß im Londoner Adreßbuch vom Jahre 1720 im ganzen elf solcher Accomptants nachgewiesen wurden. Im Jahre 1800 waren es ihrer 24, während 1822 ihre Zahl bereits auf 73 angewachsen war.

Die Eigenschaft eines Berufs nahmen die Revisoren erst in der Zeit des englischen Eisenbahnkollers, der Railway mania (1842—1857), an. Es war die Zeit, in der man begann, den Dampf immer mehr als motorische Kraft in den Dienst des Eisenbahnbetriebs zu stellen. Viele Gesellschaften wurden gegründet, und mit großer Energie setzte die Bewegung ein. Die Companies-Acts vom Jahre 1845 schrieben in den Abschnitten 101—108 ausdrücklich die ständige Überwachung des gesamten Rechnungswesens bei Eisenbahngesellschaften durch Auditors vor und statteten diese mit wichtigen Vorrechten und Befugnissen aus. So bestimmten u. a. die Acts, daß es den Auditors erlaubt sein soll, auf Kosten der Gesellschaft irgend

[1] Obige Ausführungen folgen der Übersetzung K. Römers aus „The Students Guide to Accountancy" im „Archiv für junge Kaufleute" und den Ausführungen Dr. Walter Hagens in Holdheims Monatsschrift vom Juli 1902.

welche ihnen geeignet erscheinende Accountants zu beschäftigen, bezw. solche zur Mithilfe heranzuziehen. Die Auditors sollten weiter gehalten sein, über die Rechnungsführung der Gesellschaft entweder selbst einen Bericht abzustatten, oder einen von anderer Seite erstatteten Bericht nach Prüfung anzuerkennen oder als richtig zu bestätigen. Diese Berichte sollten zusammen mit denjenigen des Direktoriums in der nächsten ordentlichen Generalversammlung durch Vorlesen bekannt gegeben werden.

Diese Vorschriften zeitigten eine starke Nachfrage nach Personen, die im Buchhaltungs-Revisionswesen und im Buchhalten und Rechnen überhaupt gewandt und erfahren waren. Mit ihrer Zahl wuchs ihre Bedeutung. Es läßt sich annehmen, daß man mit der Beendigung der Eisenbahnbewegung auch in der fortschreitenden Entwicklung des Revisionswesens mit einem Stillstand, wenn nicht gar Rückschritt zu rechnen gehabt hätte, wenn nicht gerade zur rechten Zeit ein Gegengewicht eingetreten wäre: Es erfuhr nämlich in England das Aktiengesellschaftsrecht durch die Joint-Stock-Companies-Acts der Jahre 1856 und 1857, und weiter durch die Companies-Acts vom Jahre 1862 eine gesetzliche Neuregelung. Weiterhin sind die Bankruptey-Acts von 1869, welche den Accountants ein neues Feld der Tätigkeit eröffneten, für die Geschichte der Accountancy bedeutsam gewesen.

Nach dem englischen Aktienrecht steht an der Spitze jeder Aktiengesellschaft ein Board of Directors. Diese Direktoren sind nicht zu verwechseln mit den Vorständen, wie sie das deutsche Aktienrecht geschaffen und welche in England Manager genannt werden. Der Board of Directors vereinigt vielmehr in sich Vorstandsbefugnisse und zugleich Befugnisse eines Aufsichtsrates. Über ihm steht in bestimmten Fällen die Generalversammlung der Aktionäre, denen die Auditors, d. h. die Revisoren, zur Seite gestellt sind. Bemerkenswert ist die Tatsache, daß der Board of Directors so gut wie keiner Diligenzpflicht unterworfen ist. Das engliche Recht [1]) kennt allerdings noch einen höheren Grad der Fahrlässigkeit als culpa lata, die

---

[1]) Vergl. Dr. jur. et phil. Adolf Weber, Depositenbanken und Spekulationsbanken. S. 40, 41 ff. Leipzig 1902.

sogenannte „Crassa negligentia"; ob nun die Direktoren für diese Crassa negligentia haften, ist bestritten. Der Entwurf der Aktiennovelle von 1900 enthielt einen Artikel, nach welchem jedes Mitglied des „Board of Directors" bei der Ausführung seiner Obliegenheiten die angemessene (reasonable) Sorgfalt und Vorsicht anzuwenden und für den durch Nichtanwendung derselben verursachten Schaden aufzukommen habe. Aber diese Vorschrift wurde gestrichen; ebenso erging es einer Bestimmung, durch welche die Direktoren im Falle einer ungehörigen Begünstigung einzelner Gesellschaftsgläubiger für persönlich haftbar erklärt wurden. Aus dieser Rechtslage erhielt in England das Institut der Auditors bezw. der Accountants seine mächtigsten Impulse. Sie führte zur Bildung von „Incorporated Societies of Accountants" in London und Liverpool, denen in den Jahren 1877 und 1879 gleiche Gesellschaften in Sheffield und Manchester nachfolgten. Da gar bald auch von Personen der Beruf eines Accountants ausgeübt wurde, die weder die nötigen Kenntnisse hierzu besaßen noch auch die gehörige Verläßlichkeit boten, andererseits aber auch keine Änderung der Gesetzgebung in Aussicht stand, so griff man zur Selbsthilfe. Die erwähnten Gesellschaften gaben sich selbst strengere Normen über die persönliche und sachliche Befähigung ihrer Mitglieder und erwirkten alsdann eine Königliche Verordnung zur Begründung eines „Institute of Chartered Accountants" als eines Zentralverbandes der Public Accountants, in welcher Eigenschaft sie ihre Tätigkeit zugleich auf die Wahrnehmung lokaler Berufsinteressen ausdehnten.

Wohl üben in England außer den im „Institute" fest organisierten Accountants noch frei, und ohne einem Verbande anzugehören, eine Anzahl privater Bücherrevisoren ihren Beruf aus. Aber sie haben keine weitere Bedeutung. Ihnen fehlt die nötige Autorität und ihre Zahl schwindet immer mehr. Nur ein Verband, nämlich die im Jahre 1885 gegründete „Society of Accountants and Auditors", mit dem Sitz in London, besteht, der sich zu einer gewissen Bedeutung emporzuschwingen vermocht hat. Immerhin reicht diese Bedeutung bei weitem nicht an diejenige heran, welche dem „Institute of Chartered Accountants" beiwohnt.

Die Bedeutung des „Institute" und der „Society" wird

am besten folgende Aufstellung illustrieren, womit zugleich gezeigt wird, welcher Abstand zwischen beiden Verbänden besteht [1]).

		Institute	Society
Mitgliederzahl		3238 [2])	2207
Gesamteinnahme (Eintrittsgelder, Jahresbeiträge, Prüfungsgebühren) . . .	M.	259600	82246
Gesamtausgaben	„	200900	72590
Bilanzwert des dem Institut gehörenden Vereinshauses	„	852000	—
Bilanzwert der vorhandenen Bibliothek	„	27490	4428
Gesamtvermögen laut Bilanz	„	1238670	116660
Ausgaben für die Examina (Drucksachen, Anzeigen usw.)	„	28800	10250
Ausgaben für Anschaffung neuer Bücher und anderes	„	7728	635
Ausgaben für Gehälter und Pensionen (Sekretariat, Bibliothek usw.) . . .	„	45838	20500
Zum Examen stellten sich Kandidaten [3])		1098	225
darin bestanden		695	161
darin bestanden nicht		403	64

Der Royal Charter oder Königliche Freibrief.

Die englischen Bücherrevisoren wären niemals zu ihrer heutigen Bedeutung, auch rein sachlich betrachtet, gekommen, wäre ihnen nicht ein königlicher Gnadenakt zuteil geworden. Dies geschah in Form eines Freibriefes, der ihnen am 11. Mai 1880 verliehen wurde und ihnen bestimmte Vorrechte gewährte. Mit diesem Freibrief erhielten sie die offizielle Bezeichnung: „The Institute of Chartered Accountants in England and Wales".

---

[1]) Obige Zahlen sind den Bilanzen und den Verwaltungs-Unkosten-Konti, abgeschlossen per 31. Dezember 1904, entnommen, so wie diese Aufstellungen in den von den beiden Verbänden pro 1905 herausgegebenen Jahrbüchern veröffentlicht wurden. Das Pfund Sterling wurde zum Kurse von 20,50 umgerechnet.

[2]) In London allein sind 480 Fellows, 581 Associates in Practice und 379 Assoc. not in Pract., zusammen 1440 Mitglieder ansässig; in Liverpool 43, 81, 41 = 165; in Manchester 94, 158, 95 = 347.

[3]) Die Prüfungszahlen des Institute beziehen sich auf das Jahr 1904, diejenigen der Society auf 1903.

Die Mitglieder rühmen daher mit Stolz von sich: „We are chartered Accountants, everybody knows what that means, and we have practically and monopoly in England."

Der Freibrief lautet in deutscher Übersetzung wie folgt:

Royal Charter.

Königlicher Erlaß[1]).

Viktoria von Gottes Gnaden, Königin des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Irland, Verteidigerin des Glaubens.

An alle die, an welche sich dieses Schreiben mit königlichem Gruß richtet.

Da eine Petition von folgenden öffentlichen Bücherrevisoren an Uns gerichtet worden ist, nämlich von William Turquand in Coleman Street in der City von London, von John Unwin Wing in Prideaux Chambers, Sheffield, von Anthony Wigham Chalmers in 5 Fenwick Street, Liverpool, von Henry Grosvenor Nicholson in 100 King Street, Manchester, von Jarvis William Barber in Alliance Chambers George Street, Sheffield, von Charles Henry Wade und Edwin Guthrie, beide in Marsden Street, Manchester, folgenden Inhalts:

Daß der Antragsteller William Turquand Präsident einer Gesellschaft ist, die im Jahre 1870 in London unter dem Namen „Institute of Accountants" (Gesellschaft der Bücherrevisoren) gegründet wurde, daß der Antragsteller John Unwin Wing Präsident einer Gesellschaft ist, die im Jahre 1872 unter dem Namen „Society of Accountants in England" (Gesellschaft der Bücherrevisoren in England) gegründet wurde, daß der Antragsteller Anthony Wigham Chalmers Präsident einer Gesellschaft von Bücherrevisoren ist, welche im Jahre 1870 in Liverpool gegründet wurde, daß der Antragsteller Henry Grosvenor Nicholson Präsident einer Gesellschaft von Bücherrevisoren ist, die 1871 in Manchester gegründet wurde, daß der Antragsteller Jarvis William Barber Präsident einer Gesellschaft von Bücherrevisoren ist, die 1877 in Sheffield gegründet wurde, und daß die Antragsteller Charles Henry Wade und Edwin Guthrie öffentliche Bücherrevisoren in Manchester sind.

---

[1]) Übersetzt aus dem Jahrbuch pro 1905 des „Institute of Chartered Accountants in England and Wales" (Verlag von Gee & Co., Moorgate Street E. C.).

Daß der Beruf der öffentlichen Bücherrevisoren in England und Wales sehr ausgedehnt ist, und daß ihre Funktionen von großer und stetig wachsender Wichtigkeit sind bezüglich ihrer Tätigkeit als Liquidatoren bei der Auflösung von Gesellschaften, als behördlich bestellte Konkursverwalter oder als Vertrauensleute bei Vergleichen mit den Gläubigern, sowie in den verschiedenen Vertrauensstellungen an Gerichtshöfen bei der Revision der Bücher von öffentlichen und privaten Gesellschaften.

Daß die Gesamtzahl der Mitglieder der erwähnten Gesellschaften 500 überschreitet und daß in dieser Zahl fast alle leitenden öffentlichen Bücherrevisoren von England und Wales einbegriffen sind.

Daß diese Gesellschaften nicht zum Zweck des Gewinns gegründet wurden; daß auch ihre Mitglieder pekuniären Nutzen aus ihrer Mitgliederschaft weder beziehen, noch daraus zu ziehen suchen, sondern daß die Gesellschaften die Hebung des Berufs der öffentlichen Bücherrevisoren als ein Ganzes, sowie die Förderung seiner Leistungsfähigkeit und Nützlichkeit zum Ziel haben, indem sie die Beobachtung strenger Verhaltungsmaßregeln als Bedingung für die Mitgliederschaft fordern und einen hohen Grad von beruflicher und allgemeiner Bildung und Kenntnis verlangen.

Daß es dem Erachten der Antragsteller nach die Ziele sehr fördern würde, für welche die erwähnten Gesellschaften gegründet worden sind; daß es ebenfalls für den Staat von Vorteil wäre, wenn die Mitglieder zu einer Körperschaft vereinigt würden, weil neben anderen Vorzügen die Bildung einer solchen Körperschaft eine staatliche Anerkennung der Wichtigkeit des Berufs wäre, zur allmählichen Hebung seines Charakters beitragen würde und so dem Staat die Existenz einer Klasse von Leuten gesichert wäre, die sich sehr gut zur Erfüllung der verantwortungsreichen und schwierigen Pflichten eignen, welche häufig auf den Schultern der öffentlichen Bücherrevisoren ruhen.

Daß die Antragsteller wünschen und vorschlagen, daß, wenn ihnen der Zusammenschluß zu einer Körperschaft durch einen königlichen Erlaß gewährt wird, solche Bedingungen festgesetzt werden, die für die Aufnahme solcher Personen als

Mitglieder, welche jetzt bereits in diesem Beruf tätig sind, entweder eine längere, praktische Erfahrung in dem Beruf oder eine Anstellung für längere Zeit als Assistent eines öffentlichen Bücherrevisors oder das Bestehen eines angemessenen Examens unter der Aufsicht der Körperschaft verlangen.

Daß in Hinsicht auf die Aufnahme solcher Personen als Mitglieder, die später diesen Beruf ergreifen wollen, die Antragsteller beabsichtigen, eine genaue Examenfolge festzusetzen, die der künftigen Entscheidung des Ausschusses oder des Vorstandes der Körperschaft unterliegt, eines Vorexamens, ehe der Bewerber um die Mitgliederschaft kontraktlich in den Dienst als Assistent eintritt, eines Zwischenexamens während der Dauer seiner Dienstzeit und eines Schlußexamens; ferner, daß es keiner Person gestattet wird, sich zum Schlußexamen zu melden, wenn sie nicht wenigstens fünf Jahre lang oder, wenn sie sich einen Grad auf einer Universität des Vereinigten Königreichs erworben hat, wenigstens drei Jahre lang als Assistent eines öffentlichen Bücherrevisors beschäftigt war.

Daß die Examina (welche der künftigen Entscheidung des Vorstandes der Körperschaft unterliegen) deutlich die Kenntnis des Kandidaten in der Buchführung, dem Rechnungswesen und auch in den Grundzügen des Handelsrechtes und dem Rechtsverfahren bei Konkursen und Auflösungen von Gesellschaften dartun.

Daß die Antragsteller glauben, ein solches System werde einen erzieherisch höchst vorteilhaften Wert haben.

Daß die Antragsteller ferner wünschen und vorschlagen, daß die Körperschaft solche Statuten betreffs der Zulassung und Ausschließung von der Mitgliederschaft festsetzt, welche die öffentlichen Bücherrevisoren davon abhalten sollen, die Ausübung eines andern Berufs mit der Erfüllung ihrer höheren Pflichten als öffentliche Bücherrevisoren zu vereinigen, und welche Statuten dem vielfach getadelten Unwesen der Gewinnteilung mit Leuten in anderen Berufen oder Stellungen in Gestalt von Kommissionsgebühren oder dergl. ein Ende machen sollen.

Daß die Antragsteller ferner wünschen, daß die Mitglieder der Körperschaft ermächtigt werden, hinter ihrem Namen Initialen als Zeichen ihrer Mitgliederschaft zu gebrauchen.

Da nun in dieser Petition die Antragsteller zu ihrer wie

auch zugunsten der anderen Mitglieder der erwähnten Gesellschaften und des Berufs im allgemeinen untertänigst baten, Wir möchten allergnädigst Unsere königliche Erlaubnis gewähren unter dem Titel „Incorporated Institute of Accountants in England and Wales“ (Vereinigte Gesellschaft der Bücherrevisoren in England und Wales) oder unter einem ähnlichen Titel, wie er Uns für passend erscheint, eine mit jeder Vollmacht und all den Vorrechten, welche in der Petition aufgezählt sind, oder mit ähnlichen, die Uns dazu geeignet erscheinen, ausgestattete Gesellschaft aus den Antragstellern und den verschiedenen Personen zu bilden, welche zurzeit Mitglieder der erwähnten oder anderer Gesellschaften sind, sowie aus den übrigen öffentlichen Bücherrevisoren, die später Mitglieder der Vereinigung auf Grund der Statuten werden möchten.

Deshalb haben Wir nun diese Petition in Erwägung gezogen und sind vollkommen davon überzeugt, daß die Absichten der Antragsteller lobenswert sind und Ermutigung verdienen. So ernennen, machen und verbinden Wir kraft Unseres königlichen Rechtes und mit Unserer besonderen Gnade durch diese Urkunde für Uns und Unsere königlichen Nachfolger zu einer Körperschaft mit dem Namen „The Institute of Chartered Accountants in England and Wales“ (Gesellschaft der Privilegierten Bücherrevisoren in England and Wales) die erwähnten William Turquand, John Unwin Wing, Anthony Wigham Chalmers, Henry Grosvenor Nicholson, Jarvis William Barber, Charles Henry Wade und Edwin Guthrie sowie alle übrigen Personen, die durch diesen unseren Erlaß für Mitglieder erklärt oder erst später in die erwähnte Gesellschaft aufgenommen werden; diese darf ein Siegel benutzen mit der Vollmacht, es nach Belieben zu ändern oder zu erneuern; ferner wünschen und befehlen Wir, daß die erwähnte Körperschaft (hierin von jetzt ab als die Gesellschaft bezeichnet) gesetzlich ermächtigt ist, jegliches bewegliche Gut zu übernehmen und innezuhalten, Ländereien in Besitz zu nehmen, Gebäude zu kaufen und Erbschaften für die Zwecke der Gesellschaft anzutreten mit einem derartigen Verfügungsrecht darüber, daß die Gesellschaft den pekuniären Nutzen (wenn ein solcher erzielt wird) oder jedes andere Einkommen zur Förderung ihrer Ziele verwendet, aber zu keiner Zeit Dividende an ihre Mitglieder zahlt.

Und gleichzeitig wünschen, befehlen und erklären Wir folgendes:

1. Es soll ein Ausschuß der Gesellschaft (in diesem Unseren Erlaß als der Ausschuß bezeichnet) gebildet werden, dem nicht mehr als 45 Personen angehören dürfen, welche Mitglieder der Gesellschaft sein müssen; zwei von den Ausschußmitgliedern sollen als Präsident und Vizepräsident der Gesellschaft sowohl als auch des Ausschusses fungieren.

2.

Alfred Allott
Jarvis William Barber
John Bath
Josiah Beddow
John Blackburn
Henry Bolland
James Charles Bolton
Thomas Browning
George Augustus Cape
Edward Carter
William Cash
David Chadwick
Anthony Wigham Chalmers
Arthur Cooper
Joseph Davies
William Welch Deloitte
Walter Newton Fisher
John George Griffiths
Edwin Guthrie
Robert Palmer Harding
Alfred Cotton Harper
Edward Norton Harper
Edward Hart
Charles Fitch Kemp
George Walter Knox
George Herbert Ladbury
Roderick Mackay
Francis Nicholls
Henry Grosvenor Nicholson
Edward Thomas Peirson
Samuel Lowell Price
Thomas William Read
Joseph John Saffery
Thomas George Shuttleworth
George Edwin Swithinbank
Frederick Tendron
John Henry Tilly
William Turquand
James Waddell
Charles Henry Wade
Thomas Abercrombie Welton
Frederick Whinney
John Unwin Wing und
John Joung

sind die ersten Ausschußmitglieder; William Turquand ist der erste Präsident und Robert Palmer Harding der erste Vizepräsident; wird eines dieser Ämter frei, so ist es von dem Ausschuß aus dessen Mitte wieder zu besetzen.

3. Die ersten Ausschußmitglieder und der erste Präsident und Vizepräsident verwalten ihr Amt bis zur ersten Generalversammlung der Mitglieder der Gesellschaft und von da ab so lange, bis neue Ausschußmitglieder und ein neuer Präsident

und Vizepräsident auf Grund der dafür vorgesehenen Statuten der Gesellschaft gewählt oder ernannt sind; die ersten Ausschußmitglieder und der erste Präsident und Vizepräsident oder ihre entsprechenden Nachfolger, die von dem Ausschuß gemäß vorstehender Klausel ernannt werden, können wiedergewählt oder auch durch Erstwahl oder Erstbeschluß ernannt werden.

4. Die Mitglieder der Gesellschaft werden in zwei Klassen eingeteilt mit dem Namen „Fellows" und „Associates". Die ersten Ausschußmitglieder und die Personen, welche während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses „Fellows" der Gesellschaft der Bücherrevisoren (fortan als Gesellschaft der Bücherrevisoren von 1870 bezeichnet) oder einer der anderen vier erwähnten Gesellschaften waren, von der Gesellschaft der Bücherrevisoren abgesehen, die 1870 in Liverpool gegründet wurde (fortan die Liverpooler Gesellschaft genannt), werden „Fellows" der Gesellschaft genannt. Die Personen, welche während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses „Associates" einer der fünf erwähnten Gesellschaften, von der Liverpooler Gesellschaft abgesehen, waren, werden „Associates" der Gesellschaft genannt. Die Personen, welche während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses Mitglieder der Liverpooler Gesellschaft waren, und welche fünf Jahre lang vor diesem Tag ununterbrochen die Stelle eines öffentlichen Bücherrevisors eingenommen haben, werden „Fellows" oder „Associates" der Gesellschaft genannt, welches von beiden sie wählen und dem Ausschuß schriftlich anzeigen. Die Personen, welche während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses Mitglieder der Liverpooler Gesellschaft waren, und welche weniger als fünf Jahre vor diesem Tag die Stelle eines öffentlichen Bücherrevisors eingenommen haben, werden „Associates" der Gesellschaft genannt.

5. Folgende Personen sind zur Aufnahme als „Associates" der Gesellschaft berechtigt:

1. Jede Person, welche das Zeugnis der Schlußprüfung besitzt, wie sie in diesem Unseren Erlaß verlangt wird.

2. Jede Person, welche vor der Veröffentlichung dieses Unseren Erlasses das Zeugnis der Schlußprüfung erhalten hat, wie sie die Statuten einer der fünf erwähnten Gesellschaften verlangen.

3. Jede Person, welche während der drei letzten Jahre

vor der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses und von da ab bis zum Zeitpunkt ihrer Bewerbung um die Aufnahme als „Associate" ununterbrochen die Stelle eines öffentlichen Bücherrevisors eingenommen hat.

4. Jede Person, welche während der fünf letzten Jahre vor der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses und von da bis zur Zeit ihrer Bewerbung um die Aufnahme als „Associate" entweder eine Zeitlang die Stelle eines öffentlichen Bücherrevisors eingenommen hat und die übrige Zeit als Assistent bei einem öffentlichen Bücherrevisor beschäftigt war, oder welche während der ganzen Zeit als Assistent bei einem öffentlichen Bücherrevisor beschäftigt war.

6. Folgende Personen sind zur Aufnahme als „Fellows" der Gesellschaft berechtigt:

1. Jede Person, welche am 1. Januar 1879 und von da ab bis zur Zeit ihrer Bewerbung um die Aufnahme als „Fellow" die Stelle eines öffentlichen Bücherrevisors ein genommen und zur Zeit ihrer Bewerbung fünf Jahre lang ununterbrochen als öffentlicher Bücherrevisor gearbeitet hat.

2. Jeder „Associate" der Gesellschaft, welcher die letzten fünf Jahre vor seiner Bewerbung um die Aufnahme als „Fellow" ununterbrochen als öffentlicher Bücherrevisor tätig war.

7. Der Ausschuß entscheidet darüber, ob jeder Bewerber um die Aufnahme als „Fellow" oder „Associate" der Gesellschaft alle Bedingungen erfüllt hat oder nicht, die gemäß obiger Bestimmungen dieses unseren Erlasses in seinem Fall anzuwenden sind.

8. Die erste Ausschußversammlung ist am dritten Mittwoch nach der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses mittags in Nr. 3 Copthall Buildings in der City von London abzuhalten.

9. Dem Ausschuß liegt die Leitung und Aufsicht über die Angelegenheiten der Gesellschaft ob; er bestimmt die Pflichten und setzt die Gehälter und Renumerationen des Sekretärs, der Anwälte, der Bankiers, der Assistenten und der anderen Beamten und Angestellten der Gesellschaft fest, hebt sie auf und entscheidet darüber; er bestimmt die Höhe der Kaution, wenn überhaupt eine von ihnen verlangt wird, trifft alle Vorkehrungen mit einem jeden von ihnen und schließt alle Verträge, wie es

ihm passend erscheint. Der Ausschuß übt gesetzmäßig auf den Versammlungen, an denen wenigstens sieben Mitglieder zur Amtsausübung teilnehmen müssen, gemäß den Statuten alle Befugnisse der Gesellschaft aus, von den Punkten jedoch abgesehen, welche auf Grund dieses Unseres Erlasses oder der Statuten der Gesellschaft auf einer Generalversammlung der Mitglieder der Gesellschaft erledigt werden müssen; bis zur ersten Generalversammlung werden die Angelegenheiten der Gesellschaft, die Versammlungen und Verhandlungen des Ausschusses möglichst gemäß der ausdrücklichen Vorschrift dieses Unseres Erlasses erledigt, abgehalten und geführt nach den Regeln und Vorschriften für die Gesellschaft der Bücherrevisoren von 1870, gerade als ob diese Gesellschaft und ihr Ausschuß die Gesellschaft und der Ausschuß wären, welche durch diesen Unseren Erlaß gegründet und bestimmt wurden.

10. Der Ausschuß ist befugt, den Fonds der Gesellschaft zum Erwerb, zur Bereicherung und Verbesserung der Bibliothek der Gesellschaft, sowie zum Ankauf, Mietzins oder zum Bau und zur Ausstattung eines Versammlungsgebäudes für die Mitglieder der Gesellschaft zu verwenden; ebenso zum Ankauf oder zur Pachtung eines oder mehrerer Bauplätze für eine Bibliothek und ein Versammlungsgebäude; endlich für die Gehälter der Bibliothekare, Kustoden und anderen Beamten und Angestellten der Gesellschaft und für die sonstige Förderung ihrer Zwecke. Doch darf der Ausschuß den Fonds der Gesellschaft nicht zum Bau oder Erwerb eines Gebäudes oder zum Ankauf eines Grundstücks für ein Gebäude ohne die Genehmigung von seiten einer Generalversammlung der Mitglieder der Gesellschaft verwenden, welche zur Beratung dieser Angelegenheiten einberufen wird.

11. Alle Befugnisse, die auf Grund dieses Unseres Erlasses von dem Ausschuß ausgeübt werden, müssen von ihm in völliger Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Unseres Erlasses und den Statuten der Gesellschaft ausgeübt werden; die Ausübung dieser Befugnisse muß ebenfalls der Kontrolle und Regulierung von seiten einer jeden Generalversammlung der Gesellschaft unterliegen, jedoch nicht so, daß jede Handlung für ungültig erklärt wird, welche von dem Ausschuß vor einer Beschlußfassung auf einer Generalversammlung angenommen

wurde; kein Beschluß und keine Handlung des Ausschusses darf für ungültig erklärt werden, wenn ein Ausschußmitglied bei einer solchen Beschlußfassung oder Handlung nicht anwesend war.

12. Es ist keiner Person gestattet, sich zum Schlußexamen gemäß diesem Unserem Erlasse zu melden, wenn sie nicht wenigstens fünf Jahre lang oder, falls sie sich einen Grad auf einer Universität Unseres Vereinigten Königreichs erworben hat, wenigstens drei Jahre lang als Assistent bei einem öffentlichen Bücherrevisor beschäftigt war. Werden die Examina fünf Jahre oder bei den Graduierten drei Jahre nach dem Inkrafttreten der ersten Statuten, welche auf Grund dieses Unseres Erlasses aufzustellen sind, abgehalten, dann bedeutet das Wort „Dienst" kontraktlichen Dienst bei einem der Mitglieder der Gesellschaft.

13. Vom Inkrafttreten der ersten Statuten an, welche auf Grund dieses Unseres Erlasses festgesetzt werden, hat der Ausschuß von Zeit zu Zeit Prüfungen für alle die Personen abhalten zu lassen, welche sich um die Aufnahme als „Associates" der Gesellschaft bewerben und sich der Prüfung unterziehen wollen; für diesen Zweck hat der Ausschuß Examinatoren zu bestimmen, welche ihr Amt gemäß den Statuten der Gesellschaft zu versehen haben. Solche Prüfungen sollen ein Vorexamen, welches vor dem Diensteintritt des Kandidaten abzuhalten ist, ferner ein Zwischenexamen (wenn dies der Ausschuß für notwendig hält), das während der Dienstzeit abzuhalten ist, und endlich ein Schlußexamen nach Beendigung der Dienstzeit umfassen. Die Examinatoren haben die Prüfungen derart und in denjenigen Gegenständen zu leiten, welche die Statuten der Gesellschaft anordnen und genehmigen; sie verwalten ihr Amt unter solchen Bedingungen und erhalten solche Renumerationen, wie sie von Zeit zu Zeit durch diesbezügliche Statuten festgesetzt werden. Auf den Bericht der Examinatoren hin gewährt der Ausschuß jeder Person, die alle Examina zufriedenstellend bestanden hat, ein Zeugnis, daß sie dieselben bestanden hat.

14. Der Ausschuß kann, wenn er es für angebracht hält, mit einer Stimmenmehrheit von drei Vierteln der auf einer zu diesem Zweck einberufenen Versammlung anwesenden und abstimmenden Ausschußmitglieder

1. In gewissen Fällen und unter besonderen Umständen, welche durch bestimmte Statuten der Gesellschaft geregelt werden, jeden Bewerber um die Aufnahme als „Fellow“ zum „Fellow“ der Gesellschaft wählen, oder ebenso jeden Bewerber um die Aufnahme als „Fellow“ oder „Associate“ zum „Associate“ wählen, wenn auch keiner der Bewerber die Bedingungen dieses Unseres Erlasses, welche auf ihn anzuwenden sind, erfüllt hat, oder

2. der Ausschuß kann einer jeden Person die Meldung zum Examen trotz einer Regelwidrigkeit in ihrem Kontrakt als Assistent erlauben, oder

3. er kann jeder Person die Meldung zum Schlußexamen innerhalb der letzten drei Monate ihrer Dienstzeit erlauben.

15. Trotzdem kann niemand auf Grund dieses Unseres Erlasses vor dem Inkrafttreten der ersten Statuten, die gemäß diesem Unserem Erlasse aufzustellen sind, Mitglied der Gesellschaft werden und ist niemand berechtigt, es zu werden, wenn er nicht folgende Summe als Eintrittsgeld an die Gesellschaft zahlt, nämlich, wenn er als Mitglied einer der fünf erwähnten Gesellschaften „Fellow“ der Gesellschaft wird, 200 Mk., oder, wenn er „Associate“ der Gesellschaft wird, 100 Mk.; wird aber eine andere Person „Fellow“ der Gesellschaft, so hat sie 400 Mk., oder als „Associate“ 200 Mk. zu entrichten. Jede Person, welche dieses Eintrittsgeld bezahlt hat, hat Anspruch auf eine Mitgliedskarte der Gesellschaft, die so lange gültig ist, bis die ersten Statuten, die auf Grund dieses Unseres Erlasses auszuarbeiten sind, in Kraft treten, oder bis zu einem späteren Termin, den diese Statuten festsetzen.

16. Vom Inkrafttreten der ersten Statuten an, die auf Grund dieses Unseres Erlasses auszuarbeiten sind, erhält jedes Mitglied der Gesellschaft, einerlei ob es „Fellow“ oder „Associate“ ist, solange es als öffentlicher Bücherrevisor beschäftigt ist, vom Ausschuß in jedem Jahr eine Mitgliedskarte, die von dem Tag ab gültig ist, den die Statuten von Zeit zu Zeit festsetzen. Für jede Karte hat das Mitglied für die Zwecke der Gesellschaft eine Summe an den Ausschuß zu bezahlen, die von den Statuten der Gesellschaft vorgeschrieben wird; jedoch soll sie folgenden Betrag nicht überschreiten, nämlich: 100 Mk., wenn das Mitglied in der Hauptstadt als öffentlicher Bücherrevisor

beschäftigt und wenn es „Fellow“ ist; 40 Mk., wenn es „Associate“ ist; 60 Mk., falls das Mitglied nicht in der Hauptstadt als öffentlicher Bücherrevisor beschäftigt und falls es „Fellow“ ist; 20 Mk., wenn es „Associate“ ist. (Für diesen Zweck gilt das Gebiet als Hauptstadt, welches durch die Metropolisakte von 1855 abgegrenzt ist.)

17. Jedes Mitglied der Gesellschaft darf als „Fellow“ die Initialen F. C. A. (d. h. Fellow of the Chartered Accountants, Fellow der privilegierten Bücherrevisoren) und als „Associate“ A. C. A. (d. h. Associate of the Chartered Accountants, Associate der privilegierten Bücherrevisoren) hinter seinen Namen setzen.

18. Bei jeder ordentlichen oder außerordentlichen Generalversammlung der Gesellschaft hat jedes Mitglied eine Stimme; doch ist ein Mitglied erst dann zur Teilnahme an einer Versammlung berechtigt, wenn es nicht im Rückstande mit einer Subskription oder jeder anderen Summe ist, die es gemäß den Statuten zu zahlen hat.

19. Folgende Bestimmungen sollen als Grundbestimmungen der Gesellschaft gelten:

1. Kein Mitglied darf einer anderen Person, die weder Mitglied der Gesellschaft ist, noch in Teilhaberschaft mit ihm als öffentlicher Bücherrevisor steht, erlauben, in seinem Namen das Geschäft als öffentlicher Bücherrevisor zu führen.

2. Kein Mitglied darf direkt oder indirekt einem Sachwalter die Teilnahme an dem Verdienst aus seiner Berufsarbeit gestatten oder sonstige Vereinbarungen hierüber treffen; ferner darf es nichts von dem Verdienst eines Sachwalters aus dessen Berufsarbeit oder Kommissionsgebühren oder Gratifikationen annehmen oder sonstige Vereinbarungen darüber treffen.

3. Kein Mitglied darf direkt oder indirekt von einem Auktionator, Pfandleiher oder einem anderen Beamten, welcher mit dem Verkauf, mit der Beleihung oder mit sonstigem Immobilien- oder Mobilienhandel beschäftigt ist, wenn an Verwaltung oder Verfügung ein solches Mitglied mit seinem oder seinen Teilhabern beteiligt ist, einen Teil der Kommissionsgebühren, Gratifikationen oder der Summen, welche an einen solchen Auktionator, Pfandleiher oder Beamten zu zahlen sind, annehmen oder sonstige Vereinbarungen darüber treffen.

Ebenso gilt folgende Bestimmung als Grundbestimmung der Gesellschaft für alle diejenigen Mitglieder, die während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses nicht als öffentliche Bücherrevisoren beschäftigt waren:

4. Kein solches Mitglied darf ein anderes Geschäft treiben oder einem anderen Erwerb nachgehen als dem eines öffentlichen Bücherrevisors oder einer Beschäftigung, welche durch Ausschußbeschluß als damit übereinstimmend oder gleichwertig erklärt worden ist.

20. Wenn ein Mitglied der Gesellschaft

1. eine der auf seine Person anwendbaren Grundbestimmungen verletzt, oder

2. eines Verbrechens oder Vergehens überführt ist, oder ihm von einem zuständigen Gerichtshof die Verübung eines Betrugs nachgewiesen ist, oder

3. auf Grund einer Klage von seiten eines Mitglieds der Gesellschaft oder einer anderen Person einer Handlung oder einer Tat vom Ausschuß für schuldig gehalten wird, welche für einen öffentlichen Bücherrevisoren entehrend ist, oder

4. für bankerott erklärt wird oder allein oder als Teilhaber eine Zession zugunsten der Gläubiger macht, oder auf Grund eines Beschlusses der Gläubiger oder des Befehls eines Konkursgerichts oder auf Grund irgend einer Handlung oder einer Urkunde sein Eigentum zum Nutzen der Gläubiger liquidiert hat, oder Anordnungen zur Zahlung einer Abfindungssumme an die Gläubiger trifft, oder

5. welches während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses als öffentlicher Bücherrevisor beschäftigt war, in ein anderes Geschäft eintritt oder einen anderen Erwerb zu treiben anfängt, der nach Ausschußbeschluß nicht mit dem eines öffentlichen Bücherrevisors vereinbar oder ihm gleichwertig ist, oder

6. keine Subskription oder andere von ihm an die Gesellschaft zu entrichtende Summen, wie sie durch diesen Unseren Erlaß oder die Statuten der Gesellschaft festgesetzt sind, 6 Monate nach dem Zahlungstermin entrichtet,

so wird es von der Mitgliedschaft entweder ganz ausgeschlossen oder nur für eine Zeitlang, doch nicht über zwei Jahre, davon suspendiert kraft eines Ausschußbeschlusses, der auf einer zu

diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Generalversammlung gefaßt wird, an welcher Versammlung mindestens 12 Ausschußmitglieder teilnehmen müssen und für welchen Ausschluß oder für welche Suspendierung mindestens drei Viertel der Anwesenden stimmen müssen, jedoch nicht ohne daß zuvor dem betreffenden Mitglied Gelegenheit zu seiner Rechtfertigung gegeben wird; ebenso kann jederzeit der Ausschuß auf einer ähnlichen Versammlung jeden Ausschluß oder jede Suspendierung mit der oben erwähnten Stimmenmehrheit widerrufen oder abändern; jedoch ist dies solchen Bestimmungen und Bedingungen unterworfen, wie sie dem Ausschuß für gut erscheinen. Das betreffende Mitglied ist sofort vom Beschluß des Ausschlusses oder der Suspendierung in Kenntnis zu setzen.

21. Wenn während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses das Geschäft eines öffentlichen Bücherrevisors zusammen mit einem anderen Erwerbszweig betrieben wird, dann werden obige Vorschriften dieses Unseres Erlasses, welche sich auf den Eintritt in ein anderes Geschäft oder auf das Betreiben eines anderen Erwerbs beziehen, nicht auf ein solches Mitglied der Gesellschaft angewandt, welches, einerlei ob es während der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses als öffentlicher Bücherrevisor beschäftigt war oder nicht, fortfährt, dasselbe Doppelgeschäft zu betreiben oder nach der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses dasselbe allein oder als Teilhaber betreibt.

22. Hört eine Person aus irgend einem Grund auf, Mitglied der Gesellschaft zu sein, dann sollen weder sie, noch ihre Stellvertreter Nutzen aus dem Fonds oder dem Eigentum der Gesellschaft ziehen oder Anspruch darauf haben.

23. Die Gesellschaft kann von Zeit zu Zeit auf den Beschluß einer Generalversammlung hin, der auf einer unmittelbar folgenden Generalversammlung bestätigt wird, welche frühestens 7 und spätestens 28 Tage nach der ersten Versammlung abzuhalten ist, Statuten festsetzen, wie sie der Gesellschaft für gut erscheinen; ebenso kann sie von Zeit zu Zeit diese Statuten umstoßen, abändern oder andere dafür festsetzen, jedoch so, daß die bestehenden Statuten in keiner Hinsicht mit dem Recht von England in Widerspruch stehen oder mit den ausdrücklichen Vorschriften dieses Unseres Erlasses unvereinbar sind.

24. Der Ausschuß hat innerhalb von zehn Monaten nach der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses Entwürfe für die Statuten auszuarbeiten und an jedes Mitglied der Gesellschaft ein gedrucktes Exemplar davon mit der Aufforderung zu versenden, etwaige Einwände innerhalb einer vom Ausschuß festgesetzten Zeit vorzubringen; der Ausschuß hat alle diese Einwände zu prüfen und danach endgültig den Wortlaut der Statuten festzusetzen; er hat an jedes Mitglied der Gesellschaft den endgültig festgesetzten Wortlaut der Statuten zu versenden und eine Generalversammlung der Mitglieder der Gesellschaft für die Besprechung und Annahme der Statuten einzuberufen, welche Versammlung frühestens einen Monat und spätestens drei Monate nach Ablauf eines Jahres seit der Veröffentlichung dieses Unseres Erlasses abgehalten werden muß. Den Mitgliedern ist die Zeit und der Ort der Versammlung mindestens 14 Tage zuvor mitzuteilen; diese so einberufene Versammlung soll die erste Generalversammlung der Mitglieder der Gesellschaft zur Erfüllung der Vorschriften dieses Unseres Erlasses und aller anderen Zwecke sein; der Präsident der Gesellschaft ist Vorsitzender dieser Versammlung; in seiner Abwesenheit ist es der Vizepräsident der Gesellschaft; in dessen Abwesenheit ist es ein Ausschußmitglied, welches von der Versammlung gewählt wird; jedoch soll kein Fehler und keine Unregelmäßigkeit bei der Versendung der Statutenentwürfe oder bei der Anzeige der Versammlung die Gültigkeit der Statuten beeinträchtigen.

25. Die Gesellschaft kann für folgende Zwecke in der oben erwähnten Weise von Zeit zu Zeit Statuten festsetzen:

Zur Regelung der Bedingungen und Gesetze (auch anderer, die aber mit den in diesem Unseren Erlaß besonders erwähnten in Einklang stehen) für die Aufnahme der „Associates“ und die Wahl der „Fellows“ der Gesellschaft.

Zur Bestimmung des Eintrittsgeldes (auf Grund dieses Unseres Erlasses), der jährlichen Summe für die Mitgliederkarten und anderer Beträge, welche die „Fellows“ oder „Associates“ der Gesellschaft zu entrichten haben, sowie zur Bestimmung des Termins, an dem diese Gelder, jährlichen Beiträge oder anderen Summen zu zahlen sind.

Zur Regelung der Form, Zeit und Örtlichkeit der Berufung und Abhaltung jährlicher, General- sowie außerordentlicher

Versammlungen der Gesellschaft und der Art und Weise des Abstimmens, einschließlich der Bestimmung einer Mindestzahl, oder einer allgemeinen Wahl, sowie der Geschäftsordnung auf einer derartigen Versammlung.

Zur Bestimmung der Zahl der Ausschußmitglieder und ihres zeitweiligen Rücktritts, ferner der Art und Weise der Ernennung der Mitglieder der Gesellschaft zur Wahl des Ausschusses, ferner der Benachrichtigung von solchen Ernennungen, des Wahlverfahrens und der Art und Weise der Besetzung zeitweilig auftretender freier Stellen, der Ausschußversammlungen, der Zahl der Mitglieder, die daran teilnehmen müssen, sowie der Vertagung und der darauf geführten Verhandlungen.

Zur Regelung der Art und Weise der Wahl oder der Bestimmung des Präsidenten und des Vizepräsidenten und zur Festsetzung ihrer Amtsdauer.

Zur Regelung der Ernennung von Vertrauensleuten, ihrer Befugnisse und Pflichten und der Verfügung über die Gelder und das Eigentum der Gesellschaft.

Zur Regelung der Ernennung, Wahl, des Wechsels, des Rücktritts sowie der Renumeration des oder der Revisoren.

Zur Regelung des kontraktlichen Dienstes der Assistenten der Mitglieder der Gesellschaft oder der Lösung des Kontrakts wegen schlechten Betragens oder aus einem andern billigen Grund.

Zur Regelung der Zahl, Zeit und Örtlichkeit der Examina, einerlei ob sie Vor-, Zwischen- oder Schlußexamina sind, der Bewerber um die Mitgliedschaft der Gesellschaft, sowie zur Regelung der Prüfungsgegenstände, der Art und Weise der Führung dieser Examina und zur Bestimmung von angemessenen Gebühren, welche die Bewerber und andere Personen entrichten müssen; endlich zur Regelung der Bedingungen, unter denen die Examinatoren ihres Amtes zu walten haben, sowie ihrer Renumerationen.

Und im allgemeinen kann die Gesellschaft solche Statuten festsetzen, welche ihr von Zeit zu Zeit für die bessere Ausführung der Vorschriften dieses Unseres Erlasses, sowie für die Förderung der Ziele der Gesellschaft erforderlich scheinen.

Jedoch dürfen keine Statuten für den Ausschluß oder die Suspendierung von der Mitgliedschaft auf irgend einen Grund hin von der Gesellschaft festgesetzt werden. Der Entwurf der Statuten, der von dem Ausschuß ausgearbeitet und der ersten Generalversammlung unterbreitet wird, bestimmt, daß die Erstwahl der Ausschußmitglieder vermittelst Wahlzettel von den Mitgliedern der Gesellschaft vorgenommen wird und auf keine andere Weise, einerlei ob die Mitglieder sich am Wahlort befinden oder nicht; die Statuten, die auf der ersten Generalversammlung angenommen worden sind, dürfen nicht eher in Kraft treten, als bis sie derartige Bestimmungen festsetzen; diese Statuten können Bestimmungen für alle Details des Verfahrens festsetzen, das sich auf die Wahlzettel bezieht.

26. Statuten, welche von der Gesellschaft festgesetzt sind, treten nicht eher in Kraft, als bis sie Unserem Staatsrat vorgelegt und von ihm genehmigt worden sind.

27. Der Ausschuß der Gesellschaft hat alle Statuten nach ihrer Genehmigung mit dem Abdruck dieser Genehmigung drucken und in dieser Gestalt in der „London Gazette" veröffentlichen zu lassen.

28. Dieser Unserer Erlaß bezieht sich nicht auf Schottland oder Irland; wo er Beruf oder Dienst erwähnt, bedeutet das Beruf oder Dienst in England und Wales.

Urkundlich dessen haben wir diesen Unseren Erlaß zum Patent gemacht.

Gefertigt in Unserem Palast zu Westminster am 11. Mai im 43. Jahre Unserer Regierung.

Auf Befehl Ihrer Majestät:

Cardew.

Wie aus dem Freibrief ersichtlich, haben die Chartered Accountants ein Monopol für die Ausübung ihres Berufs nicht erhalten, vielmehr steht es jedermann frei, sich mit Accountancy zu befassen. Das Schwergewicht des Royal Charter liegt in dem obligatorischen Vorbereitungsdienst und in der Einsetzung eines Council als Prüfungsbehörde und Ehrenrat. Es gibt somit in England auch viele „oudside" Accountants, so z. B. die im Jahre 1885 gegründete „Society of Accountants and Audi-

tors“[1]). Keine wie immer geartete Vereinigung aber vermag satzungsgemäß die gleichen persönlichen wie sachlichen Garantien zu bieten, wie sie das Chartered Institute bietet. Dieser Vorsprung zusammen mit der andern Tatsache, daß keine zweite Gesellschaft dem Institut an Alter, Mitgliederzahl und Kapitalkraft gleichkommt, verleiht demselben ein Übergewicht und Ansehen, das seinen Mitgliedern außerordentlich zustatten kommt und ihnen im Geschäftsleben tatsächlich eine privilegierte Stellung vor ihren Berufsgenossen einträgt.

Die Ausbildung der Chartered Accountants.

Eine der vornehmsten Aufgaben des Instituts war es von jeher, für eine umfassende Ausbildung seiner Mitglieder zu sorgen. Zu diesem Behufe richtete das Institut schon in seinen ersten Anfängen Fachkurse mit abschließenden Fachprüfungen ein. Den Absolventen werden Befähigungsnachweise ausgestellt. Die Aufnahmebedingungen sind sehr hohe; ohne weiteres zugelassen werden nur Kandidaten, welche Universitätsbildung besitzen; diejenigen, bei denen diese Voraussetzung nicht zutrifft, müssen sich einer besonderen Prüfung über ihre allgemeine Bildung unterziehen.

Die Aufnahme in das Institut ist bedingt von der Ablegung eines Examens, welches in einer Vorprüfung, Mittelprüfung und Schlußprüfung zerfällt. Erstere soll den Nachweis einer hinreichenden allgemeinen Bildung des betreffenden Revisors erbringen und umfaßt folgende Gebiete: Schriftliche Arbeiten in der Muttersprache, Arithmetik und Algebra, Heimatsgeschichte und Geographie sowie die Anfangselemente im Lateinischen. Außerdem hat sich der Kandidat zwei besondere Prüfungsfächer aus folgenden Gebieten auszuwählen: Alte Sprachen (Lateinisch oder Griechisch); moderne Sprachen (Deutsch, Französisch, Italienisch, Spanisch); Chemie, Physik, Mathematik, Zoologie, Botanik, Geologie und Stenographie. Die Mittelprüfung erstreckt sich hauptsächlich auf Fachgegenstände, nämlich Buchhaltung, Rechnungswesen, Buchhaltungskontrolle, die Rechtsverhältnisse der Rechnungslegung und Liquidation. Hat der Kandidat diese Mittelprüfung bestanden, so kann er sich nicht

[1]) Gemeinsames Organ der beiden Vereine ist die Wochenschrift „The Accountants“, welche seit 1874 im Verlage von Gee & Cie. in London erscheint.

sofort, sondern erst nach Ablauf von zwei Jahren einer Schlußprüfung unterziehen. Diese umfaßt sowohl die technische als auch die juristische Seite der Revisionstätigkeit, und zwar: Buchhaltung und Rechnungswesen mit Einschluß der verschiedenen Gesellschaftsformen, das Liquidationswesen, das Konkursrecht, die Rechtsverhältnisse der Aktiengesellschaften, das Handelsrecht, handelsrechtliche Entscheidungen.

Wie die Prüfungsverhältnisse weitgehender Natur sind[1]), so bestehen andererseits auch strenge Bestimmungen über die praktische Ausübung des Berufs. Macht sich ein öffentlicher „Accountant" einer Indiskretion schuldig, so hat dies entweder seine gänzliche, oder aber eine mehrjährige Ausschließung aus der Organisation zur Folge. Früher war es weit häufiger, daß sich auch Unwürdige in den Beruf einschlichen. Dies führte zur Gründung von Vereinen „zum Schutz und zur Förderung der Berufsinteressen" mit dem weitern Zweck, „dem Publikum für korrekte und sachgemäße Ausführung seiner Aufträge gewisse Garantien zu bieten". Die erste dieser Vereinigungen war der eingeschriebene Verein der Liverpooler Bücherrevisoren (The Incorporated Society of Liverpool Accountants), der im Jahre 1870 gegründet wurde; ihm folgten im selben Jahr das Institut der Londoner Bücherrevisoren (The Institute of Accountants of London), im Jahre 1871 das der Bücherrevisoren in Manchester mit dem Manchester Institute of Accountants, 1873 die „Society of Accountants in England", 1877 das Sheffield Institute of Accountants und 1879 die Association of Accountants of Manchester.

Durch die vom Institutsrat (Council) beschlossenen Satzungen wurde folgendes bestimmt:

1. Jeder englische Bücherrevisor, der bei Erteilung des Freibriefs (der „Charter") Mitglied eines der obengedachten

---

[1]) Im Jahre 1900 war das Ergebnis der Prüfungen folgendes:

	Zahl der Kandidaten	Bestanden	Nicht bestanden
Preliminary examination	316	245	71
Intermediate	348	217	111
Final	238	151	87
	882	613	269

Vergl. Jahresbericht des Council in der Generalversammlung vom 1. Mai 1901.

Vereine ist, ist ohne weiteres auch zur Mitgliedschaft der neuen Körperschaft berechtigt, und zwar sollen diejenigen, die seit mindestens fünf Jahren als Bücherrevisoren selbständig (öffentlich) praktiziert haben, als „Fellows" (erstklassige Mitglieder) aufgenommen werden, während diejenigen, die nur drei Jahre lang ununterbrochen als selbständige Bücherrevisoren (Public Accountant) tätig gewesen sind oder die zwar eine fünfjährige Praxis nachweisen können, solche aber nur zum Teil selbständig, zum andern Teil dagegen als Angestellte eines selbständigen Bücherrevisors ausgeübt haben, der Klasse der „Associates" (der zweiten Mitgliederklasse) zuzuweisen sind.

2. Sonstige Hinzutretende sind als „Fellows" aufzunehmen, wenn sie schon vor Erteilung der „Charter" fünf Jahre lang ununterbrochen als selbständige Bücherrevisoren tätig waren und auch jetzt noch (bei der Anmeldung) in Praxis stehen; wer vor Erteilung des Freibriefs nur drei Jahre lang selbständiger Bücherrevisor war oder wer eine fünfjährige Praxis nur zum Teil selbständig, zum andern Teil aber als Angestellter eines selbständigen Bücherrevisors ausgeübt hat oder auch wer fünf Jahre lang nur als Angestellter (Clerk) eines Public Accountant praktiziert hat, kann zunächst nur als „Associate" eingereiht werden.

Andere Personen können die Mitgliedschaft des Instituts nur erwerben, wenn sie sich über die nötige Vorbildung ausweisen und das vom Council vorgeschriebene Examen bestanden haben. Für sie ist sodann vor Eintritt in die Praxis eine bestimmte Zeit vorgeschrieben, während welcher sie bei einem Chartered Accountant praktisch beschäftigt sein müssen.

Das Statut (By-Laws) der Chartered Accountants.

Es war eine natürliche Folge des Freibriefes, aber auch ein Gebot der Selbsterhaltung, daß das Institut sich eine straffe Organisation gab, deren Kautelen Auswüchsen innerhalb des Vereins vorbeugten.

Das Statut (Articles) des Institute of Chartered Accountants lautet in deutscher Übersetzung:

Die Gesellschaft der Privilegierten Bücherrevisoren in England und Wales.

Gegründet durch den Königlichen Erlaß vom 11. Mai 1880.

Statuten.

1. Abschnitt. — Vorbemerkungen.

§ 1. Diese Statuten, welche gemäß dem oben erwähnten Königlichen Erlasse (in diesen Statuten als der Königliche Erlaß bezeichnet) ausgearbeitet wurden, treten am 1. Januar 1905 oder später, sofort nach ihrer Genehmigung durch den Kronrat Ihrer Majestät, in Kraft.

§ 2. Die Worte in diesen Statuten haben dieselbe Bedeutung wie in dem Königlichen Erlaß, und die Erwähnung von Mitgliedern, „Fellows", „Associates" und Versammlungen ist so aufzufassen, daß sie sich auf die Mitglieder, „Fellows", „Associates" und Versammlungen der Gesellschaft bezieht, wenn nicht eine andere Bedeutung klar zu Tage tritt.

Assistent (Articled Clerk) bedeutet einen Assistenten, der kontraktlich bei einem Mitglied der Gesellschaft arbeitet.

Sekretär (Secretary) bedeutet den Sekretär der Gesellschaft, wie er vom Ausschuß bestimmt ist, oder die Person, welche in dieser Eigenschaft auf Verfügen des Ausschusses hin tätig ist.

§ 3. Von den Formularen, die im Zusatz zu den Statuten stehen, und allen anderen, welche der Ausschuß von Zeit zu Zeit genehmigt, soll bei ihrer Anwendung mit solchen Änderungen oder Zusätzen Gebrauch gemacht werden, wie sie der Ausschuß von Zeit zu Zeit beschließt. Alle Bemerkungen und Vorschriften hierüber sollen als ein Teil der Formulare gelten und demgemäß befolgt werden.

2. Abschnitt. — Der Ausschuß.

§ 4. Die Zahl der Ausschußmitglieder soll 45 betragen, von denen je neun auf jeder Jahresversammlung der Gesellschaft zurücktreten müssen; jedoch sind sie wieder wählbar. Nach § 10 sollen die auf jeder Jahresversammlung zurücktretenden Mitglieder diejenigen sein, welche am längsten im Amt gewesen sind.

§ 5. Auf jeder Jahresversammlung wird jedes zurücktretende Ausschußmitglied wieder zur Wahl aufgestellt, falls es nicht

ausdrücklich die Aufstellung zu und Annahme der Wiederwahl verweigert hat.

§ 6. Hinsichtlich aller übrigen Bewerber, welche zur Ausschußwahl auf einer Jahresversammlung bestimmt werden, ist eine jede solche Ernennung, schriftlich von 10 Mitgliedern unterzeichnet, an oder vor dem 10. April dem Sekretär anzuzeigen; dieser Anzeige ist eine schriftliche Erklärung des Bewerbers über seine Dienstwilligkeit im Falle einer Wahl beizufügen. Der Empfang dieser Anzeige wird dann in dem Jahresbericht des Ausschusses bestätigt. Wenn nicht genug Bewerber auf einer Jahresversammlung in den Ausschuß gewählt werden, können die unbesetzt gebliebenen Stellen vom Ausschuß auf einer Versammlung besetzt werden, welche zu diesem Zweck einberufen wird.

§ 7. Das Amt als Ausschußmitglied erlischt:

1. Wenn jemand aufhört, Mitglied der Gesellschaft zu sein, oder wenn jemand ganz oder nur auf eine Zeitlang von der Mitgliedschaft ausgeschlossen wird.

2. Wenn jemand 6 Monate hintereinander an keiner Versammlung ohne die Erlaubnis des Ausschusses teilgenommen hat.

3. Wenn jemand in Konkurs gerät oder seine Zahlungen einstellt oder sich mit seinen Gläubigern vergleicht oder eine Zession seines Eigentums zugunsten der Gläubiger macht.

4. Wenn jemand für geistesgestört erklärt wird oder nicht mehr bei klarem Verstand ist.

5. Wenn jemand eines Verbrechens überführt wird.

§ 8. Ein Ausschußmitglied kann sein Amt niederlegen, wenn es diese seine Absicht dem Ausschuß schriftlich zugehen läßt; es soll aber erst dann aufhören Mitglied zu sein, wenn der Ausschuß seinen Rücktritt genehmigt hat.

§ 9. Die Gesellschaft kann jederzeit durch einen Beschluß, der von einer Stimmenmehrheit von zwei Dritteln der auf einer außerordentlichen Versammlung anwesenden Mitglieder gefaßt wird, ein Ausschußmitglied vor dem Ablauf seiner Amtsdauer von seinem Amt ausschließen; (wird aber erst eine Abstimmung über den Beschluß der Ausschließung verlangt, dann ist dieselbe Zweidrittelmehrheit notwendig wie bei der Abstimmung, welche diesen Beschluß durchbringen soll); ferner kann die

Gesellschaft durch einen Beschluß, der mit Stimmenmehrheit von den auf dieser Versammlung anwesenden Mitglieder gefaßt wird, an die Stelle des ausgeschlossenen Ausschußmitglieds eine andere würdige Person wählen. Die auf diese Weise gewählte Person soll das Amt nur so lange inne haben, als das Mitglied, an dessen Stelle sie gewählt worden ist, dieses innezuhaben berechtigt gewesen wäre, wenn es nicht von seiner Amtstätigkeit ausgeschlossen worden wäre.

§ 10. Wird im Ausschuß zwischen zwei Jahresversammlungen ein Sitz frei, dann kann er vom Ausschuß auf einer zu diesem Zweck einberufenen Versammlung besetzt werden; die auf diese Weise Ausschußmitglied gewordene Person darf das Amt nur während der Zeit inne haben, während welcher das frühere Mitglied seines Amtes zu walten berechtigt war, soll aber wiederwählbar sein.

3. Abschnitt. — Verhandlungen und Machtbefugnisse des Ausschusses.

§ 11. Der Ausschuß soll am ersten Mittwoch jedes Monats im Gesellschaftshaus zusammentreten, sowie zu anderen Zeiten und an anderen Orten, die er bestimmt.

§ 12. Eine Ausschußversammlung kann jederzeit auf Anordnung des Präsidenten oder Vizepräsidenten oder auf den schriftlichen Antrag von fünf Ausschußmitgliedern hin, welcher an den Sekretär zu richten ist, einberufen werden.

§ 13. Die Anzeige einer Ausschußversammlung muß drei Tage, oder, wenn dringend, 24 Stunden zuvor an jedes Ausschußmitglied geschickt werden; sie soll eine möglichst genaue Angabe der Geschäftsordnung enthalten, die auf dieser Versammlung zu erledigen ist. Es ist durchaus nicht nötig, die Versendung oder Ablieferung dieser Anzeige zu beglaubigen, sondern ihre Versendung oder Ablieferung soll als wirklich geschehen angenommen werden, bis das Gegenteil bewiesen ist. Der Nichtempfang einer Anzeige oder das Nichtvorhandensein eines Dringlichkeitsfalls beeinflußt die Gültigkeit der Ausschußverhandlungen nicht.

§ 14. Auf allen Ausschußversammlungen ist der Präsident oder in seiner Abwesenheit der Vizepräsident Vorsitzender; in

der Abwesenheit von beiden wird der Vorsitzende aus der Mitte der Anwesenden gewählt.

§ 15. Im Falle einer Meinungsverschiedenheit gibt Stimmenmehrheit auf allen Ausschußversammlungen den Ausschlag (außer da, wo es der Königliche Erlaß oder die Statuten anders bestimmen); im Falle der Stimmengleichheit hat der Vorsitzende die Entscheidungs- neben seiner eigentlichen Stimme.

§ 16. Auf Grund des vorstehenden Paragraphen kann der Vorsitzende jeder Ausschußversammlung mit Genehmigung der Versammlung diese von einer Zeit auf eine andere vertagen und von einem Ort auf einen andern verlegen; jedoch dürfen auf einer vertagten Versammlung keine anderen Geschäfte erledigt werden als die, welche auf der vorhergehenden Versammlung unerledigt blieben, auf der die Vertagung stattfand. Von einer vertagten Versammlung braucht keine Anzeige gemacht zu werden, wenn es nicht etwa in dem Vertagungsbeschluß so verfügt wurde.

§ 17. Sieben Ausschußmitglieder wenigstens sind zur Geschäftsverrichtung notwendig, außer da, wo es der Königliche Erlaß oder die Statuten anders verlangen.

§ 18. Auf der ersten ordentlichen Ausschußversammlung nach jeder Jahresversammlung haben die anwesenden Ausschußmitglieder eine Person aus ihrer Mitte zum Präsidenten und eine andere zum Vizepräsidenten für das dieser Wahl folgende Jahr zu wählen. Wird eins dieser beiden Ämter frei, dann ist es auf der nächsten Monats- oder anderen ordentlichen Ausschußversammlung wieder zu besetzen.

§ 19. Es ist in eigens dafür angelegten Büchern Protokoll über alle Beschlüsse und Verhandlungen der Ausschußversammlungen zu führen. Jedes Protokoll, das von dem Vorsitzenden der Versammlung, auf welche es sich bezieht, oder von dem Vorsitzenden einer folgenden Versammlung unterschrieben ist, gilt als genügender Beweis der darin vermerkten Tatsachen.

§ 20. Alle Gelder, welche die Gesellschaft empfängt, müssen ihrem Guthaben auf ihrer Bank zugeschrieben werden; Checks, welche auf ihre Bank trassiert werden, müssen von zwei Ausschußmitgliedern und dem Sekretär unterschrieben sein.

§ 21. Alle Fonds der Gesellschaft, die nicht sofort für

ihre gewöhnlichen Zwecke gebraucht werden, können auf den Namen der Gesellschaft oder zweier oder mehrerer Ausschußmitglieder in Wertpapieren angelegt werden, welche anzukaufen von Zeit zu Zeit Vertrauensmänner ermächtigt werden kraft des Trustee Act 1893 oder jedes folgenden Amendements mit der Vollmacht, diese Wertpapiere von Zeit zu Zeit zu verkaufen oder andere dafür anzulegen.

§ 22. Mit der Genehmigung einer Generalversammlung kann der Ausschuß einen Teil des Fonds der Gesellschaft zur Bezahlung von Dozenten, zur Stiftung von Preisen und kleineren oder größeren Stipendien in Verbindung mit den Gegenständen der Examina, die von der Gesellschaft abgehalten werden, ebenso wie für alle anderen Zwecke der Gesellschaft verwenden.

§ 23. Trotzdem kann die Gesellschaft zeitweise Geld borgen und Zinsen dafür zahlen.

§ 24. Mit der Genehmigung einer Generalversammlung kann der Ausschuß für die Pensionierung von Beamten und Angestellten, einerlei ob durch Übereinkommen zur Zeit der Ernennung oder Anstellung oder auf eine andere Weise, derartige Bestimmungen festsetzen, wie sie ihm für gut erscheinen.

§ 25. Der Ausschuß hat aus dem Fonds der Gesellschaft die Eisenbahnfahrt I. Klasse derjenigen Ausschußmitglieder zu bestreiten, welche nicht in der Hauptstadt, wie sie durch den Königlichen Erlaß oder die Statuten abgegrenzt ist, wohnen oder ihre Praxis dort ausüben, und zwar jedesmal dann, wenn ein Mitglied an einer Ausschußsitzung oder an einem anderen Geschäft des Ausschusses teilnimmt oder, falls es Examinator ist, wenn es bei einem Examen den Vorsitz führt.

§ 26. In jedem Jahr hat der Ausschuß auf Kosten der Gesellschaft oder sonstwie ein Mitgliederverzeichnis der Gesellschaft mit allen Einzelheiten betreffs der Gesellschaft oder ihrer Ziele, wie es ihm für gut erscheint, zu veröffentlichen. Der Ausschuß kann nach Belieben die „Fellows“ und „Associates“, welche ihren Beruf ausüben und eine Mitgliedskarte gemäß Artikel 16 des Königlichen Erlasses für dieses Jahr besitzen, von den „Fellows“ und „Associates“ unterscheiden, die nicht beruflich tätig sind. Ferner kann er das Verzeichnis in jeder anderen Form veröffentlichen. Dieses Verzeichnis ist den Mit-

gliedern und anderen Personen zu einem Preis oder gratis zu liefern, wie es der Ausschuß von Zeit zu Zeit beschließt.

§ 27. Zwecks Veröffentlichung dieses Verzeichnisses hat jedes Mitglied alljährlich im Januar seine Adresse oder den Ort seines Geschäfts an den Sekretär zu senden. Fehlen diese Angaben, so ist das Verzeichnis auf Grund solcher Informationen aufzustellen, wie sie der Ausschuß besitzt.

§ 28. Alle Anzeigen, die gemäß dem Königlichen Erlasse oder diesen Statuten den Mitgliedern zu machen sind, müssen per Post an die zuletzt in den Büchern der Gesellschaft eingetragenen Adressen geschickt werden. Zur Bestätigung dieser Anzeigen genügt der Beweis, daß die Anzeige richtig adressiert und auf der Post aufgegeben wurde. Mitglieder, welche keine eingetragene Adresse in England und Wales besitzen, haben keinen Anspruch auf die Zusendung von Anzeigen.

§ 29. Gemäß der Vorschriften des Königlichen Erlasses und der Statuten kann der Ausschuß Kommissionen aus seiner Mitte bestimmen und die Mindestzahl ihrer Mitglieder festsetzen; er kann jegliche Amtsgewalt auf diese Kommissionen übertragen und Gesetze zur Regelung der Verhandlungen dieser Kommissionen bestimmen. Der Präsident und der Vizepräsident sind kraft ihres Amtes Mitglieder aller Kommissionen.

§ 30. Das Siegel soll so verwahrt werden, wie es der Ausschuß von Zeit zu Zeit bestimmt.

§ 31. Das Siegel darf nur auf Anordnung des Ausschusses und in Gegenwart von zwei Ausschußmitgliedern einer Urkunde beigefügt werden; diese Urkunde muß von den beiden Ausschußmitgliedern, in deren Gegenwart das Siegel beigefügt wurde, und dem Sekretär unterschrieben sein.

4. Abschnitt. — Mitglieder.

§ 32. Die Aufnahme und Wahl zur Mitgliedschaft ist dem Ausschuß anheimgestellt. Jeder Bewerber um die Aufnahme oder Wahl zu einer Stufe der Mitgliedschaft muß den Ausschuß davon überzeugen können, daß er die in dem Königlichen Erlaß näher bestimmten Bedingungen derart erfüllt hat, wie es der Ausschuß verlangt. Ebenso hat er seine Tauglichkeit zur Aufnahme oder Wahl so zu beweisen, wie es der Ausschuß für notwendig erachtet. Der Ausschuß kann ganz nach

Belieben durch einen Beschluß, welcher auf einer Ausschußversammlung gefaßt worden ist, an der mindestens 12 Mitglieder teilgenommen und abgestimmt haben, und für welchen Beschluß mindestens drei Viertel der anwesenden Mitglieder stimmen müssen, die Aufnahme oder Wahl zu einer Stufe der Mitgliedschaft jeder Person verweigern, die er nicht für passend und dazu geeignet hält.

§ 33. Keine Person unter 21 Jahren darf zur Mitgliedschaft zugelassen werden.

§ 34. Der Ausschuß kann auf einer Versammlung, die gemäß Art. 14 des Königlichen Erlasses einberufen wird, in Ausübung der ihm darin übertragenen Vollmacht jeden Bewerber um die Aufnahme als „Associate" wählen, welcher vor dem 1. März 1882 als öffentlicher Bücherrevisor tätig oder als Assistent eines öffentlichen Bücherrevisors beschäftigt war und welcher von da ab bis zum Tag seiner Bewerbung ununterbrochen als öffentlicher Bücherrevisor oder als Assistent eines solchen beschäftigt war, oder welcher teilweise als öffentlicher Bücherrevisor und teilweise als Assistent eines solchen arbeitete.

Auf Grund dieses Paragraphen wird dem Bewerber die Aufnahme gestattet, wenn er das in dem Königlichen Erlaß erwähnte Schlußexamen bestanden hat. Die Aufnahme wird von dem Empfang des Berichts der Prüfungskommission durch den Ausschuß an gerechnet, welcher Bericht besagt, daß der Bewerber das erwähnte Examen zur Zufriedenheit der Prüfungskommission bestanden hat.

Hat jemand vor dem Inkrafttreten dieser Statuten ein dem Schlußexamen gleichwertiges Examen bestanden, und wäre er gemäß der damals bestehenden Statuten zur Bewerbung um die Aufnahme berechtigt gewesen, dann ist die betreffende Person immer noch zur Bewerbung berechtigt.

§ 35. Der Ausschuß kann auf einer gemäß Art. 14 des Königlichen Erlasses einberufenen Versammlung in Ausübung der ihm darin übertragenen Vollmacht jede Person als „Fellow" oder „Associate" zulassen, welche gemäß Art. 5, Unterabteilung 3 und 4, oder gemäß Art. 6 des Königlichen Erlasses wählbar gewesen wäre, wenn nicht ihre Berufstätigkeit oder Dienstunfähigkeit wegen Krankheit oder aus anderen Gründen entgegengestanden hätte.

§ 35a. Der Ausschuß kann an oder vor dem 15. November 1906 auf einer gemäß Art. 14 des Königlichen Erlasses einberufenen Versammlung, an welcher mindestens 24 Ausschußmitglieder teilnehmen müssen, in Ausübung der ihm im Königlichen Erlaß übertragenen Vollmacht jeden Bewerber um die Aufnahme als „Fellow" oder „Associate" wählen, welcher bis zu seiner Bewerbung 10 Jahre lang ununterbrochen als öffentlicher Bücherrevisor tätig war. Eine Aufnahme auf Grund dieses Paragraphen findet statt, wenn der Bewerber das in dem Königlichen Erlaß erwähnte Schlußexamen bestanden hat, welches an oder vor dem 31. Dezember 1906 abzuhalten ist. Die Aufnahme wird von dem Empfang des Berichts der Prüfungskommission durch den Ausschuß an gerechnet, welcher Bericht besagt, daß der Bewerber das Examen zur Zufriedenheit der Prüfungskommission bestanden hat.

(Anmerkung. — Dieser Parapraph ist in allen Neudrucken der Statuten auszulassen, welche nach dem 1. Januar 1907 erscheinen.)

§ 36. Jedes Mitglied kann aus der Gesellschaft ausscheiden, wenn es seine Austrittserklärung dem Ausschuß zugehen läßt. Doch hört es erst mit der Genehmigung des Ausschusses auf, Mitglied zu sein. Auf einer gemäß Art. 14 des Königlichen Erlasses einberufenen Versammlung kann es der Ausschuß in Ausübung der ihm darin übertragenen Vollmacht wieder als Mitglied aufnehmen.

§ 37. Jede Person, die als „Fellow" aufgenommen wird, ohne daß sie „Associate" wird, hat bei ihrer Aufnahme 420 Mk. als Eintrittsgeld zu entrichten.

§ 38. Jeder „Associate" hat, wenn er als „Fellow" gewählt wird, 210 Mk. als Extraeintrittsgeld zu zahlen.

§ 39. Jede Person, die als „Associate" aufgenommen wird, hat 210 Mk. als Eintrittsgeld zu bezahlen.

§ 40. Niemand darf vor der Zahlung des in diesen Statuten festgesetzten Eintrittsgeldes „Fellow" oder „Associate" der Gesellschaft werden. Bezahlt er es nicht innerhalb zweier Monate, nachdem ihm die Zahlungsaufforderung durch die Post zugegangen ist, dann ist die Aufnahme oder Wahl ungültig.

§ 41. Bevor jemand Mitglied wird, hat er sich zu verpflichten, den Königlichen Erlaß und die Statuten nach seiner

Aufnahme oder Wahl zu befolgen sowie solche Vorschriften, welche später von Zeit zu Zeit festgesetzt werden.

§ 42. Ist jemand in die Gesellschaft aufgenommen, hat er seine Praxis auszuüben begonnen und ist er endlich als „Fellow" gewählt worden, dann kann er in jedem Fall eine diesbezügliche Mitgliedskarte mit Siegel beanspruchen.

§ 43. Jedes Mitglied, welches vom Ausschuß eine Mitgliedskarte gemäß Art. 16 des Königlichen Erlasses erhalten hat, muß an den Ausschuß für die Zwecke der Gesellschaft die in diesem Artikel festgesetzte Summe als Maximalsumme entrichten, welche als der Jahresbeitrag bezeichnet ist.

§ 44. Der Jahresbeitrag ist im Januar fällig und zahlbar oder, wenn ein Mitglied nach dem Januar aufgenommen oder gewählt wird oder seinen Beruf auszuüben anfängt, am Tag seiner Aufnahme, Wahl oder des Anfangs seiner Berufstätigkeit. Werden aber Personen nach dem 30. September als Mitglieder aufgenommen oder als „Fellow" gewählt, dann haben sie nur den halben Betrag für das laufende Jahr oder den halben Extrabeitrag, wie eben der Fall liegt, zu entrichten.

§ 45. Der Ausschuß darf in keinem Jahr die jährliche Mitgliedskarte gemäß Art. 16 des Königlichen Erlasses einer Person aushändigen, welche den Jahresbeitrag noch nicht entrichtet hat.

§ 46. Jedes Mitglied, welches nicht beruflich tätig ist, hat alljährlich einen Subskriptionsbeitrag an die Gesellschaft zu entrichten, und zwar als „Fellow" 40 Mk. und als „Associate" 80 Mk.; diese Beiträge sind alljährlich im Januar fällig und zahlbar oder, wenn ein Mitglied nach Ende Januar gewählt oder aufgenommen wird, am Tage seiner Wahl bezw. Aufnahme. Wird jemand aber erst nach dem 30. September als Mitglied aufgenommen, dann ist nur der halbe jährliche Subskriptionsbeitrag für das laufende Jahr fällig und zahlbar. Beginnt aber ein solcher „Fellow" oder „Associate" seine Berufstätigkeit im Laufe des Jahres, für welches er den Subskriptionsbeitrag entrichtet hat, dann wird die von ihm bezahlte Summe seinem Jahresbeitrag zugute gerechnet.

§ 47. Die Mitgliedskarte, welche alljährlich nach der Bezahlung des Jahres- oder eines Subskriptionsbeitrages ausgestellt wird, muß von dem Sekretär ausgestellt sein.

§ 48. Zur Ausführung der Absichten des Art. 16 des Königlichen Erlasses ist das Jahr vom 1. Januar ab zu rechnen.

§ 49. Von Zeit zu Zeit hat jedes Mitglied so, wie es der Ausschuß verlangt, nachzuweisen, ob es einen Beruf ausübt oder nicht.

§ 50. Jedes Mitglied der Gesellschaft, welches Teilhaber einer Firma ist, die in der Hauptstadt tätig ist und daselbst ein Bureau inne hat, kann gemäß Art. 16 des Königlichen Erlasses und für alle Zwecke der Gesellschaft in der Hauptstadt seinen Beruf ausüben.

§ 51. Wenn ein Mitglied der Gesellschaft mit einer Person, die nicht Mitglied einer Gesellschaft oder eines Verbandes von privilegierten Bücherrevisoren des Vereinigten Königreiches, welcher durch den Königlichen Erlaß gegründet wurde, ist, unter dem Titel „Firma" in Teilhaberschaft getreten ist, dann darf es hinter den Titel dieser Firma die Buchstaben F. C. A. oder A. C. A. nicht setzen oder die Firma in irgend einer Weise als einem öffentlichen Bücherrevisor gehörige bezeichnen.

5. Abschnitt. — Kontraktlich angestellte Assistenten.

§ 52. Bevor ein Mitglied eine Person durch einen Kontrakt in seinen Dienst aufnimmt, hat es ein Zeugnis der Gesellschaft des Inhalts zu verlangen, daß diese Person das Vorexamen der Gesellschaft bestanden hat oder davon befreit worden ist.

§ 53. Der Vertrag mit jedem Assistenten ist innerhalb vier Wochen nach seinem Abschluß (oder innerhalb des Zeitraums, den der Ausschuß in jedem einzelnen Fall besonders festsetzt) zusammen mit der geforderten Altersangabe dem Ausschuß zur Protokollierung zugehen zu lassen.

§ 54. Gibt der Prinzipal des Assistenten seinen Beruf auf, oder hört er auf, ein Mitglied der Gesellschaft zu sein, oder wird er von der Mitgliedschaft ausgeschlossen, dann kann der Vertrag einem andern Mitglied übergeben werden; auch kann der Assistent in diesen Fällen sowie beim Tode seines Prinzipals einen neuen Vertrag für den Rest seiner Dienstzeit eingehen.

§ 55. Ein Vertrag wird geschlossen auf Grund eines Abkommens zwischen dem Assistenten und dem Prinzipal.

§ 56. Der Assistent hat die Übergabe oder das Eingehen

eines neuen Vertrags dem Ausschuß binnen vier Wochen nach der Übergabe, dem Eingehen und Abschluß des neuen Vertrags oder innerhalb des Zeitraums, den der Ausschuß in jedem Fall besonders festsetzt, dem Ausschuß zur Protokollierung anzuzeigen.

§ 57. Ein Assistent kann nicht zum Zwischen- oder Schlußexamen zugelassen werden, wenn er die Vorschriften der Statuten betreffs der Protokollierung nicht erfüllt hat, oder der Ausschuß muß die Protokollierung (trotz des Ablaufs der dafür gewährten Frist) erlaubt haben.

§ 58. Kein Mitglied soll mehr als zwei Assistenten gleichzeitig in seinem Dienst haben. Im Falle des Ablebens oder des Geschäftsaustritts eines der Teilhaber einer Firma kann ein oder können die Assistenten des verstorbenen oder ausgetretenen Teilhabers seine bezw. ihre Dienstzeit bei dem überlebenden oder weiterarbeitenden Teilhaber vollenden. Doch sollen sie nicht auf Grund dieses Paragraphen im Dienst des überlebenden oder weiterarbeitenden Teilhabers zu bleiben gezwungen sein.

§ 59. Niemand unter 16 Jahren darf mit einem Mitglied der Gesellschaft einen Vertrag als Assistent abschließen.

§ 60. Ein Mitglied ist nicht befugt, solange es seinen Beruf nicht ausübt oder solange es von der Mitgliedschaft ausgeschlossen ist oder solange es Assistent bei einem öffentlichen Bücherrevisor ist, einen Assistenten in Dienst zu nehmen oder anzustellen, einerlei ob er ein Mitglied der Gesellschaft ist oder nicht. Der Assistent eines Mitglieds, welches zeitweise von der Mitgliedschaft suspendiert oder ganz ausgeschlossen ist, kann bei einem anderen Mitglied eintreten, ohne daß er zu den Assistenten eines Mitglieds wie in § 58 gehört.

§ 61. Ein Assistent darf sich während seiner Dienstzeit nur mit der ausdrücklichen Erlaubnis des Ausschusses mit einem anderen Geschäft oder Gelderwerb abgeben.

§ 62. Wird eine Beschwerde wegen schlechten Betragens gegen einen Assistenten erhoben, so ist der Fall von der gemäß § 103 ernannten Kommission zu untersuchen, welche dem Ausschuß hierüber Bericht erstattet. Auf den Bericht dieser Kommission hin kann der Ausschuß mit oder ohne jeden anderen Beweis auf einer Versammlung, an der mindestens 12 Aus-

schußmitglieder teilnehmen und stimmen müssen, durch eine Mehrheit von wenigstens drei Vierteln der abgegebenen Stimmen einen Beschluß des Inhalts fassen, daß die erwähnte Beschwerde erwiesen und das Vorkommnis so beschaffen ist, daß es den betreffenden Assistenten von der Mitgliedschaft ausschließt. Bei einem derartigen Beschluß soll der Kontrakt, durch den der Assistent angestellt war, zur Erfüllung der Absichten des Königlichen Erlasses und dieser Statuten als gelöst betrachtet und seine Protokollierung gestrichen werden. Nur mit der ausdrücklichen Erlaubnis des Ausschusses darf ein Mitglied einen solchen Assistenten in Dienst nehmen oder anstellen.

6. Abschnitt. — Examina.

§ 63. Der Ausschuß bestimmt auf der ersten Versammlung nach jeder Jahresversammlung der Gesellschaft mindestens sieben Personen aus seiner Mitte als Mitglieder der Prüfungskommission für das folgende Jahr, von denen mindestens drei zu einer Amtshandlung nötig sind.

§ 64. Die Kommission hat solche Befugnisse und Pflichten außer denen ihr hierdurch übertragenen in Bezug auf die Examina auszuüben, wie sie ihr von Zeit zu Zeit von dem Ausschuß angewiesen werden, vorausgesetzt, daß die so übertragenen Befugnisse und Pflichten nicht mit dem Königlichen Erlaß oder den Statuten im Widerspruch stehen.

§ 65. Die Kommission kann mit der Genehmigung des Ausschusses von Zeit zu Zeit gemäß diesen Statuten Prüfungsordnungen veröffentlichen.

§ 66. Die Kommission hat mit der Beihilfe (soweit man diese für nötig erachtet) geeigneter Personen, welche der Ausschuß von Zeit zu Zeit ernennt, die Examina abzuhalten.

§ 67. Die Kommission bestimmt unter ihren Mitgliedern oder den vom Ausschuß ernannten Personen (wie oben erwähnt) Examinatoren, welche mit einer vom Ausschuß genehmigten Beihilfe die Kandidaten vermittelst Fragebogen prüfen und das Prüfungsergebnis der Kommission mitteilen. Die Kommission ist nichtsdestoweniger zur beliebigen Änderung dieses Berichts hinsichtlich der einzelnen Kandidaten befugt. Der Ausschuß kann jederzeit einen Examinator durch den Beschluß

einer Ausschußversammlung ablehnen, an welcher mindestens 12 Mitglieder teilnehmen müssen und auf welcher eine Stimmenmehrheit von zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder für diesen Beschluß erzielt werden muß.

§ 68. Jedem Examinator wird für die Prüfung der Kandidaten aus dem Fonds der Gesellschaft eine solche Summe gezahlt, wie sie der Ausschuß von Zeit zu Zeit festsetzt.

§ 69. Ein Ausschußmitglied oder ein vom Ausschuß bestimmter „Fellow" der Gesellschaft führt an jedem Examenstag den Vorsitz im Prüfungszimmer, wofür er eine Renumeration erhält, die der Ausschuß festsetzt.

§ 70. Jeder Kandidat hat mindestens 30 Tage vor dem Examen, dem er sich zu unterziehen beabsichtigt, den Ausschuß schriftlich von seinem Wunsch in Kenntnis zu setzen und die für das betreffende Examen festgesetzte Summe zu entrichten. Bei einem Zwischen- oder Schlußexamen hat er dem Ausschuß ein Zeugnis oder einen Dienstnachweis, wie es diese Statuten verlangen, zwecks Protokollierung zu überlassen.

§ 71. Jede Person, welche ein Examen nicht zur vollen Zufriedenheit der Kommission bestanden hat, kann sich sofort wieder zu diesem Examen melden, außer wenn die Kommission nach Belieben (aber mit der Genehmigung des Ausschusses) der betreffenden Person die Meldung nicht mehr gestattet.

Tritt nach Zahlung der Kosten ein Kandidat zurück, oder erscheint er nicht zu dem Examen, so wird ihm kein Geld zurückerstattet; doch kann die Kommission erlauben, dieses Geld für das Examen anzurechnen, zu dem der Kandidat erscheint.

§ 72. Die Kommission hat dem Ausschuß das Resultat jeder Prüfung zu übermitteln. Sobald der Prüfungsbericht in den Händen des Ausschusses ist, wird jeder Person, welche das betreffende Examen zur Zufriedenheit der Kommission bestanden hat, ein Zeugnis des Inhalts ausgestellt, daß sie das Examen bestanden hat, wenn es ihr nicht aus einem billigen Grund vorenthalten wird. Dieses Zeugnis muß von zwei Ausschußmitgliedern und dem Sekretär unterschrieben sein.

Jedem Examenskandidaten wird eine Nummer angewiesen, mit der er jedoch nur bis zu dem Empfang des Prüfungsberichts über sein Examen durch den Ausschuß bezeichnet wird.

§ 73. Außer dem in § 71 vorgesehenen Fall hat jede Person bei ihrer Meldung zu einem Examen 40 Mk. als Examenskosten zu entrichten, bevor sie zum Examen zugelassen wird.

Vorexamina.

§ 74. Jede Person, welche Assistent werden will, muß ein Vorexamen bestanden haben, um ihre allgemeine Bildung zu beweisen außer den folgenden Personen, welche zur Dispensierung von diesem Examen berechtigt sind:

1. Graduierte einer Universität des Vereinigten Königreichs.
2. Personen, welche folgende Examina bestanden haben:
   a) Das „Responsions"-Examen der Universität Oxford.
   b) Das „Previous"-Examen der Universität Cambridge.
   c) Das Examen in „Arts" für das zweite Jahr der Universität Durham.
   d) Das „Matriculation"-Examen der Universitäten Dublin und London sowie der Victoria-Universität Manchester.
   e) Das „Moderations"-Examen auf St. David's College, Lampeter.
   [1]f) Das Examen für das „First-class Certificate" auf dem „College of Preceptors".
   [1]g) Das „Senior Local"-Examen von Oxford und Cambridge.
   [1]h) Die Examina für die „Commercial Certificates" der Victoria-Universität Manchester und der London Chamber of Commerce (2. Examen).
   i) Die Examina der „Civil Service Commissioners for First Class Chlerkships in the Home Civil Service and for the India Civil Service"; und die Examina für die Aufnahme in das Royal Military College in Sandhurst und die Royal Military Academie in Woolwich.
   [1]j) Die „Senior" und „Honours Certificate"-Examina des „Central Welsh Board".
   [1]k) Das „Senior Local"-Examen der Universität Durham.
   [1]l) Das „Matriculation"-Examen der Universität Birmingham.

---

[1]) Wenn bei den betr. Examina (f, g, h, j, k, l) der Kandidat in denselben Gegenständen geprüft wurde, die in § 77 näher bezeichnet sind, außer daß der Kandidat in diesem Fall einen seiner Wahl anheimgestellten Gegenstand an Stelle von Latein für die Elementarstufe vorzieht.

Jede Person, die dem Ausschuß nachweist, daß sie auf einer der obigen Universitäten einen Grad erworben oder eins der obigen Examina bestanden hat, kann nach Zahlung einer Summe, die der Ausschuß von Zeit zu Zeit festsetzt, die jedoch 20 Mk. nicht überschreiten darf, ein Attest des Inhalts beanspruchen, daß sie von dem Vorexamen entbunden ist.

Durch einen Beschluß, welcher auf einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Versammlung gefaßt wird, an der mindestens 12 Ausschußmitglieder teilnehmen, und für welchen Beschluß mindestens drei Viertel der Anwesenden stimmen müssen, kann der Ausschuß bestimmen:

a) daß keins der in diesem Paragraphen erwähnten Examina zur Dispensierung von dem Vorexamen berechtigt;
b) daß jedes andere näher zu bezeichnende Examen außer den in diesem Paragraphen erwähnten zur Dispensierung von dem Vorexamen berechtigt, wenn sich der erste Zusatz in diesem Paragraphen auf alle die Examina bezieht, welche auf diese Weise vom Ausschuß hinzugefügt werden.

Ferner, daß (im Widerspruch mit diesen Statuten) alle Personen, welche vor der Festsetzung dieser Statuten ein Examen bestanden haben, das sie auf Grund der damals bestehenden Statuten der Gesellschaft zum Anspruch auf die Dispensierung von dem Vorexamen berechtigt hätte, Anspruch auf das obenerwähnte Attest haben.

Durch einen Beschluß, welcher auf einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Versammlung, an welcher mindestens 24 Ausschußmitglieder teilnehmen müssen, gefaßt wird, für welchen Beschluß mindestens drei Viertel der Anwesenden stimmen müssen, kann der Ausschuß bestimmen, daß jede Person, jedoch keine unter 35 Jahren, die zur Zeit ihrer Meldung zum Examen bereits zehn Jahre lang ununterbrochen als Assistent bei einem privilegierten Bücherrevisor beschäftigt war, von dem Vorexamen befreit wird.

§ 75. Vorexamina sind in der ersten Juni- oder Dezemberwoche sowie zu jeder anderen Zeit abzuhalten, wie es der Ausschuß von Zeit zu Zeit festsetzt.

§ 76. Diese Vorexamina sind in den Bureaus der Gesellschaft oder an jedem anderen Platz abzuhalten, den die Kommission

von Zeit zu Zeit dafür bestimmt; gleichzeitig außerdem, wenn es die Kommission für wünschenswert hält, in folgenden Städten oder einer von ihnen und in den Räumlichkeiten in diesen Städten, über die die Kommission entscheidet:

Birmingham,
Manchester,
Newcastle-upon-Tyne.

Der Ausschuß kann von Zeit zu Zeit zu diesen andere Städte hinzufügen.

§ 77. Die Vorexamina sind schriftlich in folgenden Gegenständen abzuhalten:

1. Diktat und englischer Aufsatz.
2. Rechnen.
3. Algebra einschließlich der quadratischen Gleichungen.
4. Euklid (die ersten vier Bücher).
5. Englische Geschichte und Geographie.
6. Latein für die Elementarstufe.

Und ebenso in zwei der folgenden, der freien Wahl des Kandidaten anheimgestellten Gegenstände, von denen wenigstens einer eine Sprache sein muß:

1. Latein.
2. Griechisch.
3. Französisch.
4. Deutsch.
5. Italienisch.
6. Spanisch.
7. Höhere Mathematik.
8. Physik.
9. Chemie.
10. Physiologie.
11. Elektrizität und Magnetismus.
12. Licht und Wärme.
13. Geologie.
14. Stenographie.

Jedoch kann mit einer Stimmenmehrheit von drei Vierteln der auf einer hierfür einberufenen außerordentlichen Versammlung der Ausschußmitglieder der Ausschuß diese Prüfungsgegenstände vermehren, vermindern oder abändern.

§ 78. Mindestens vier Monate vor dem Tag der Abhaltung

eines Vorexamens hat die Kommission ein Verzeichnis der Bücher (wenn überhaupt solche verwendet werden) auszuarbeiten, welche sie zur Prüfung der Kandidaten in den der Wahl anheimgestellten Gegenständen auswählt; ein Exemplar des Verzeichnisses wird jeder Person auf Verlangen ausgehändigt.

§ 79. Jeder Kandidat hat in seiner Meldung zum Vorexamen dem Ausschuß die zwei wählbaren Gegenstände, welche er zu seiner Prüfung unter diesen Bestimmungen vorschlägt, sowie die Stadt, in welcher er geprüft zu werden wünscht, mit jeder sonstigen Auskunft, die der Ausschuß von Zeit zu Zeit verlangt, anzugeben.

§ 80. Wird ein Vorexamen außerhalb Londons abgehalten, dann sind die Fragebogen der Examinatoren in die betreffende Stadt an den „Fellow" der Gesellschaft zu senden, der zum Vorsitzenden ernannt worden ist. Dieser „Fellow" hat das Paket in Gegenwart der Kandidaten zu öffnen, die er dann auffordert, nach seinem Diktat zu schreiben und die Fragebogen schriftlich zu beantworten. Endlich hat dieser „Fellow" das Diktat und die Beantwortung der Fragebogen unverzüglich versiegelt an den Sekretär zu senden.

Zwischenexamina.

§ 81. Jeder Assistent hat sich nach Ablauf der Hälfte seiner Dienstzeit, wie sie in Art. 12 des Königlichen Erlasses vorgeschrieben ist, zu dem Zwischenexamen zu melden, um seine Fortschritte in seiner Berufswissenschaft zu beweisen. Wird aber zu irgend einer Zeit der Tag des Zwischenexamens mit dem Ergebnis geändert, daß ein Assistent, welcher, von dieser Änderung abgesehen, zur Meldung zu dem Examen berechtigt gewesen wäre, dies aber nicht tun kann, weil er noch nicht die Hälfte seiner Dienstzeit beendigt hat, dann darf die Kommission diesem Assistenten die Meldung zu dem Examen trotz dieser Regelwidrigkeit erlauben.

§ 82. Jeder Assistent, welcher sich zu dem Zwischenexamen meldet, hat dem Ausschuß ein Zeugnis seines Prinzipals des Inhalts zur Protokollierung vorzulegen, daß er die Hälfte seiner Dienstzeit regelrecht gedient hat (in Krankheitsfällen wird ein Urlaub bis zu sechs Monaten genehmigt), und daß er zu dem betreffenden Examen zugelassen werden kann,

oder, wenn er ein derartiges Zeugnis nicht vorlegen kann, hat er es zur Zufriedenheit des Ausschusses nachzuweisen. Wurde ihm aber die Meldung auf Grund der Vorschriften der Klausel im vorstehenden Paragraphen gestattet, dann muß das Zeugnis oder der Beweis betreffs seines Dienstes dartun, daß er den verflossenen Teil seiner Dienstzeit regelrecht gedient hat.

§ 83. Das Zwischenexamen wird an dem oder den Plätzen, welche die Kommission von Zeit zu Zeit bestimmt, und zu den Zeiten abgehalten, die der Ausschuß von Zeit zu Zeit festsetzt.

§ 84. Das Zwischenexamen wird schriftlich in folgenden Gegenständen abgehalten:

1. Buchführung und Rechnungswesen (einschließlich des Rechnungswesens von Teilhaberschaften).
2. Buchführung und Rechnungswesen (einschließlich des Rechnungswesens der Testamentvollstrecker).
3. Bücherrevision.
4. Rechte und Pflichten der Liquidatoren, Vertrauensmänner und behördlich bestellten Verwalter.

Doch kann der Ausschuß mit einer Stimmenmehrheit von drei Vierteln der auf einer hierzu einberufenen außerordentlichen Ausschußversammlung anwesenden Mitglieder diese Prüfungsgegenstände vermehren, vermindern oder abändern.

Schlußexamina.

§ 85. Außer auf Grund dieser Statuten hat jede Person, die nicht durch den Königlichen Erlaß und die Statuten zur Aufnahme ohne Examen berechtigt ist, vor ihrer Bewerbung um die Aufnahme als Mitglied das Schlußexamen zu bestehen, um ihre Berufstüchtigkeit genügend zu beweisen.

§ 86. Erst zwei Jahre nach dem Zwischenexamen darf sich eine Person zu dem Schlußexamen melden, abgesehen von den Graduierten einer Universität, welche nur drei Jahre lang kontraktlich gedient haben und sich ein Jahr nach dem Zwischen- zu dem Schlußexamen melden können. Doch kann die Kommission aus billigen Gründen jede Person jederzeit nach Ablauf ihrer Dienstzeit zu dem Examen zulassen. Wird aber zu irgend einer Zeit der Tag des Schlußexamens mit dem Erfolg geändert, daß eine Person, welche, von dieser Änderung abgesehen, zur Meldung zu dem betreffenden Examen berechtigt und zuge-

lassen worden wäre, dies aber nicht angeht, weil die oben erwähnten zwei Jahre (oder das eine Jahr, wie eben der Fall liegt) seit dem Zwischenexamen noch nicht verstrichen sind, dann kann die Kommission der betreffenden Person die Meldung zum Examen dennoch gestatten, wenn auch der betreffende Zeitraum noch nicht zu Ende ist.

§ 87. Jede Person, welche als Assistent dient oder gedient hat, muß nach Ablauf ihrer Dienstzeit und vor ihrer Zulassung zum Schlußexamen dem Ausschuß ein Zeugnis ihres Prinzipals des Inhalts zur Protokollierung vorlegen, daß sie ihre Zeit regelrecht gedient hat (in Krankheitsfällen wird ein Urlaub bis zu sechs Monaten genehmigt) und als Mitglied der Gesellschaft aufgenommen werden kann. Falls sie ein derartiges Zeugnis nicht vorlegen kann, hat sie es zur Zufriedenheit des Ausschusses nachzuweisen. Wird aber einer Person auf Grund von Art. 14 des Königlichen Erlasses die Meldung zum Schlußexamen innerhalb der drei letzten Monate ihrer Dienstzeit vom Ausschuß gestattet, dann muß das Zeugnis oder der Beweis betreffs ihres Dienstes die Tatsache enthalten, daß sie den verflossenen Teil ihrer Dienstzeit regelrecht gedient hat.

§ 88. Das Schlußexamen wird an den Plätzen, welche die Kommission von Zeit zu Zeit bestimmt, und zu solchen Zeiten abgehalten, die der Ausschuß von Zeit zu Zeit festsetzt.

§ 89. Das Schlußexamen wird schriftlich in folgenden Gegenständen abgehalten:

1. Buchführung und Rechnungswesen (einschließlich des Rechnungswesens von Teilhaberschaften).
2. Buchführung und Rechnungswesen (einschließlich des Rechnungswesens der Testamentvollstrecker).
3. Bücherrevision.
4. Rechte und Pflichten der Liquidatoren, Vertrauensmänner und behördlich angestellten Verwalter.
5. Grundzüge des Konkurs- und Aktiengesellschaftsrechtes.
6. Grundzüge des Handels- und Schiedsrichterrechtes.

Außerdem kann der Ausschuß mit einer Stimmenmehrheit von drei Vierteln der auf einer hierfür berufenen außerordentlichen Ausschußversammlung anwesenden und abstimmenden Mitglieder diese Prüfungsgegenstände vermehren, vermindern oder abändern.

§ 90. Die Jahresversammlung der Gesellschaft zur Erledigung ihrer gewöhnlichen jährlichen Obliegenheiten, nämlich zur Wahl des Ausschusses und der Revisoren, zur Annahme und Genehmigung des Jahresberichts und der Rechnungslegung des Ausschusses mit dem Bericht der Revisoren ist in London oder sonstwo in England oder Wales am ersten Mittwoch des Monats Mai oder an jedem anderen Tag im Mai abzuhalten, welchen der Ausschuß von Zeit zu Zeit bestimmt.

§ 91. So oft es der Ausschuß für notwendig erachtet, kann er eine außerordentliche Versammlung der Gesellschaft berufen. Dies muß er außerdem innerhalb 21 Tagen nach dem Empfang einer schriftlichen Aufforderung hierzu tun, welche mindestens von 40 Mitgliedern unterzeichnet ist und den Zweck der Versammlung enthält. Die Einladung zu der Versammlung hat gleichfalls die Geschäftsordnung, welche darin erledigt werden soll, zu enthalten.

§ 92. Will ein Mitglied auf einer Jahresversammlung einen Antrag, der nichts mit den oben erwähnten gewöhnlichen jährlichen Obliegenheiten der Gesellschaft zu tun hat, vorbringen, dann hat es den Ausschuß am oder vor dem 10. April davon in Kenntnis zu setzen. Es darf auf einer Versammlung kein Antrag eingebracht werden, der nicht vorher in dieser Weise angekündigt worden ist.

§ 93. Der Sekretär hat frühestens acht und spätestens vierzehn Tage vor einer Jahres- oder außerordentlichen Versammlung der Gesellschaft an jedes Mitglied, dessen Adresse von der Gesellschaft eingetragen ist, eine Anzeige zu senden, welche Tag, Ort und Stunde sowie die Geschäftsordnung der Versammlung enthält. Bei einer Jahresversammlung hat der Sekretär jeden Antrag, welcher in der oben erwähnten Weise gestellt worden ist, an jedes Mitglied zusammen mit dem Jahresbericht und der Rechnungslegung des Ausschusses, sowie mit dem Bericht der Revisoren und einer Liste der Personen, die zur Wahl als Ausschußmitglieder oder Revisoren bestimmt sind, zu senden. Der Nichtempfang einer solchen Anzeige beeinflußt die Beschlüsse einer Versammlung nicht.

§ 94. Auf allen Versammlungen der Gesellschaft ist der zeitweilige Präsident der Gesellschaft oder in seiner Abwesen-

heit der Vizepräsident Vorsitzender; sind beide nicht zugegen, dann wird der Vorsitzende aus der Mitte der anwesenden Ausschußmitglieder gewählt; sind auch alle diese abwesend, dann aus der Mitte der anwesenden Mitglieder.

§ 95. Wenn nicht 20 Mitglieder innerhalb einer halben Stunde nach der für den Beginn der Versammlung festgesetzten Zeit auf einer Jahresversammlung anwesend sind, wird die Versammlung um zwei Wochen vertagt, um zu derselben Stunde und an demselben Ort abgehalten zu werden; wenn nicht 20 Mitglieder innerhalb einer halben Stunde nach der für die vertagte Versammlung festgesetzten Anfangszeit anwesend sind, wird die Versammlung um weitere zwei Wochen vertagt, und ist dann zu derselben Stunde und an demselben Ort abzuhalten, und so fort bis auf einer der Versammlungen die genügende Mitgliederzahl anwesend ist; dann erst soll die Versammlung zur Geschäftsordnung übergehen. Wenn nicht 30 Mitglieder innerhalb einer halben Stunde nach der für den Beginn einer außerordentlichen Versammlung festgesetzten Zeit anwesend sind, wird die Versammlung daraufhin aufgelöst.

§ 96. Auf Grund des vorstehenden Paragraphen kann der Vorsitzende einer jeden Versammlung der Gesellschaft mit der Genehmigung der Mitglieder die Versammlung auf eine andere Zeit und an einen anderen Ort verlegen; doch darf auf einer vertagten Versammlung nur die Geschäftsordnung erledigt werden, welche wegen der Vertagung der ersten Versammlung unerledigt blieb. Eine vertagte Versammlung braucht nicht extra angezeigt zu werden, wenn es anders nicht in dem Vertagungsbeschluß bestimmt worden ist.

§ 97. Jeder Beschluß oder Antrag, welcher auf einer Versammlung der Gesellschaft gefaßt oder gestellt wird, ist der Versammlung durch den Vorsitzenden vorzutragen. Es wird darüber durch Hochhalten der Hände entschieden; die Erklärung des Vorsitzenden in Betreff der Mehrheit ist entscheidend. Hat eine derartige Erklärung stattgefunden, so kann von mindestens 10 der anwesenden, stimmberechtigten Mitglieder schriftlich eine Stimmenzählung beantragt werden. Es kann aber keine Stimmenzählung in Betreff der Wahl des Vorsitzenden, der Ernennung der Stimmenprüfer oder der Vertagung der Versammlung vorgenommen werden.

§ 98. Für eine so geforderte Stimmenzählung hat der Vorsitzende die Beschlüsse und Anträge, deretwegen die Stimmenzählung vorgenommen wird, auf die Form von Alternativanträgen zu bringen oder sie sonst auf irgend eine Weise möglichst leicht verständlich zu machen, um die Aufmerksamkeit der Mitglieder auf die wesentlichen Punkte zu lenken, welche in diesen Beschlüssen und Anträgen enthalten sind. Der Ausschuß hat Stimmzettel, welche solche Anträge enthalten, sieben Tage nach der Versammlung zu verausgaben; 14 Tage nach der Versammlung sind sie vom Ausschuß wieder in Empfang zu nehmen.

§ 99. Die Beantragung einer Stimmenzählung auf einer Versammlung darf nicht die Erledigung einer anderen Frage verhindern, für welche diese Stimmenzählung nicht verlangt wird.

§ 100. Auf jeder Versammlung der Gesellschaft, auf der eine Wahl vermittelst Stimmzettel vorgeschrieben oder verlangt wird, sind fünf Mitglieder als Stimmenzähler zu bezeichnen, von denen drei zu dieser Tätigkeit hinreichend sind.

§ 101. Die Stimmenzähler haben frühestens 14 Tage und spätestens 21 Tage nach der Versammlung zusammenzukommen; sie alle oder drei von ihnen haben einen Bericht über das Stimmergebnis abzufassen, welcher (unter anderem) enthalten muß, wieviel Stimmzettel wegen der Nichtbeobachtung einer bezüglichen Bemerkung oder Vorschrift, oder aus einem andern und aus welchem Grunde für ungültig erklärt wurden. Dieser Bericht ist so rasch als möglich an die Mitglieder zu versenden; die Abstimmung ist gültig vom Tage des Erscheinens des Berichts der Stimmenzähler ab. Wird aber eine Versammlung wegen des Empfangs des Berichts der Stimmenzähler vertagt, dann ist der Bericht dieser vertagten Versammlung vorzulegen; auch tritt die Abstimmung von da ab in Kraft. Dieser Bericht entscheidet endgültig über das Wahlergebnis. Die Stimmenprüfer erklären die Stimme eines jeden Mitgliedes für ungültig, das auf den Tag der erwähnten Versammlung mit einer Subskription oder einer anderen von ihm auf Grund dieser Statuten zu zahlenden Summe im Rückstand ist.

§ 102. Es ist in eigens dafür vorgesehenen Büchern Protokoll über alle Beschlüsse und Verhandlungen der Versamm-

lungen der Gesellschaft zu führen. Jedes Protokoll, das von dem Vorsitzenden der Versammlung, auf die es sich bezieht, oder von dem Vorsitzenden einer folgenden Versammlung unterschrieben ist, ist ein hinreichender Beweis für die darin angeführten Tatsachen.

8. Abschnitt. — Ausschluß oder Suspendierung von der Mitgliedschaft.

§ 103. Der Ausschuß hat alljährlich aus seiner Mitte eine Kommission von mindestens sieben Mitgliedern, von denen drei die Exekutivgewalt haben, zur Untersuchung von Fragen zu bilden, die sich auf Grund der Art. 19 und 20 des Königlichen Erlasses erheben, und zwar besonders zur Untersuchung von Fragen beruflichen Charakters und von Anzeigen schlechten Betragens der Assistenten.

§ 104. Es ist die Pflicht des Sekretärs und das Recht eines jeden Mitgliedes und jeder anderen Person, der Kommission alle strafbaren Handlungen anzuzeigen, die ihnen zur Kenntnis gekommen sind, und ihre Untersuchung gemäß den folgenden Paragraphen zu verlangen.

§ 105. Erachtet es die Kommission für notwendig, daß ein Fall, der bereits untersucht worden ist, einer eingehenden Untersuchung unterzogen wird, so ist es Pflicht des Mitgliedes der Kommission, welches nach einer Liste hierzu zuerst an der Reihe ist, vor dem Ausschuß eine förmliche Klage vorzubringen oder (wenn es nötig ist) den Fall dem Ausschuß zur eingehenderen Untersuchung zu überweisen. Weiterhin sollen solche Maßregeln getroffen werden, wie sie dem Ausschuß für gut erscheinen.

§ 106. Geht dem Ausschuß eine derartige förmliche Klage zu, so hat er das Mitglied, gegen welches sich die Klage richtet, hiervon zu benachrichtigen, damit es Gelegenheit zur Rechtfertigung vor dem Ausschuß hat. Wünscht ein Mitglied, sich durch einen Rechtsbeistand, seinen Anwalt oder durch ein Mitglied der Gesellschaft anstatt in Person zu rechtfertigen, dann kann der Ausschuß dies dem Mitglied nach Belieben gewähren. In jedem Fall ist der Ausschuß ermächtigt, ein Mitglied der Gesellschaft zu verhören oder im Namen der Gesellschaft und auf deren Kosten Anwälte oder Rechtsbeistände zur

Durchführung der förmlichen Klage bei einem derartigen Verhör zu beauftragen.

§ 107. Wird ein Mitglied ganz oder für einige Zeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen, dann kann der Ausschuß nach Belieben die Anzeige hiervon in den Zeitungen und Tageblättern veröffentlichen, welche er dafür auswählt.

§ 108. Im Falle der Suspendierung oder des Ausschlusses von der Mitgliedschaft hat das betreffende Mitglied dem Ausschuß seine Mitgliedskarte auszuliefern, welcher sie während seiner Suspendierung zurückbehält oder bei seinem Ausschluß vernichtet.

9. Abschnitt. — Revisionen.

§ 109. Auf jeder Jahresversammlung wählt die Gesellschaft aus ihrer Mitte zwei Revisoren mit einer Renumeration, die die Versammlung festsetzt. Ein Ausschußmitglied darf nicht zum Revisor ernannt werden. Wird eine Revisorstelle zwischen zwei Jahresversammlungen frei und wird die freie Stelle auf einer Jahresversammlung nicht besetzt, dann kann sie vom Ausschuß auf einer hierzu berufenen Versammlung besetzt werden. Eine Person, welche auf diese Weise Revisor geworden ist, darf ihr Amt nur bis zur nächsten Jahresversammlung ausüben, sie ist jedoch wieder wählbar. Während des Freiseins einer Revisorenstelle muß der eine Revisor sein Amt allein ausüben.

§ 110. Die Revisoren müssen auf der Jahresversammlung nach ihrer Wahl zurücktreten, können aber wieder gewählt werden.

§ 111. Zu Revisoren müssen zwei Mitglieder aus der Mitte der Gesellschaft ernannt werden. Das Patent dieser Ernennung ist von den beiden Mitgliedern mit zu unterschreiben; es ist mindestens drei Tage vor der Zusammenkunft auf dem Bureau der Gesellschaft niederzulegen. Die sich im Amt befindenden Revisoren können auf jeder Jahresversammlung wieder ernannt werden, wenn sie ihre Wiederwahl nicht ausdrücklich ablehnen.

§ 112. Wenigstens einen Kalendermonat vor jeder Jahresversammlung hat der Ausschuß den Revisoren die Rechnung des verflossenen Kalenderjahres vorzulegen. Die Revisoren

haben die Prüfung dieser Rechnung und den Bericht darüber spätestens 14 Tage vor dem Termin der Versammlung zu Ende zu führen.

§ 113. Die Gesellschaft kann jederzeit durch einen Beschluß, der mit einer Stimmenmehrheit von zwei Dritteln der auf einer außerordentlichen Versammlung anwesenden Mitglieder gefaßt wird, einen Revisor vor dem Ablauf seiner Amtszeit aus seinem Amt entfernen. Ebenso kann sie durch einen Beschluß, der mit einer Stimmenmehrheit auf dieser Versammlung gefaßt wird, eine andere würdige Person an seiner Stelle wählen. Wird eine Abstimmung über den Beschluß der Entfernung verlangt, dann ist dieselbe Zweidrittelmehrheit notwendig, um den Beschluß durchzubringen. Die so gewählte Person darf ihr Amt nur so lange ausüben, als das Mitglied, an dessen Stelle sie gewählt wurde, dazu berechtigt gewesen wäre, wenn es nicht entfernt worden wäre.

10. Abschnitt. — Entschädigung der Beamten.

§ 114. Die Ausschußmitglieder, die Revisoren, der Sekretär und die anderen Beamten müssen von der Gesellschaft für alle Verluste und Ausgaben entschädigt werden, die sie bei oder wegen der Erfüllung ihrer betreffenden Pflichten hatten, außer wenn sie durch eignes, wissentliches Verschulden davon betroffen wurden.

§ 115. Ein Ausschußmitglied, ein Revisor, der Sekretär oder ein anderer Beamter ist nicht für ein anderes Ausschußmitglied, einen Revisor, den Sekretär und für einen anderen Beamten haftbar. Ebenso sind diese Personen wegen der Teilnahme an der Ausstellung einer Quittung oder Urkunde oder wegen eines Übereinkommens oder eines Verlustes oder einer Ausgabe, welche die Gesellschaft angehen, nicht haftbar, wenn solche Verluste und Ausgaben nicht durch ihr eignes, wissentliches Verschulden entstanden sind.

Die Society of Accountants and Auditors.

Einen beachtenswerten Rivalen hat das „Institute" in der „Society of Accountants and Auditors" (incorporated 1885) erhalten. Der Verein wurde ins Leben gerufen, um denjenigen Bücherrevisoren, welche aus irgend einem Grunde nicht Mit-

glieder des „Institute" werden konnten, die Wohltaten des korporativen Zusammenschlusses zu sichern. Aus bescheidenen Anfängen hervorgegangen, verfügt dieser Verein heute über ein zahlreiches und ausgezeichnetes Mitgliedermaterial, sowie über eine reichdotierte Unterstützungskasse. Er besitzt die Rechte einer juristischen Person und verfügt über 851 Fellows und 1225 Associates, zusammen über 2207 Mitglieder[1]). In dem Bewußtsein, daß eine gründliche Vor- und Ausbildung den Stand zu heben das geeignetste Mittel ist, hat der Verein sich Prüfungsvorschriften[2]) gegeben, die sich in den Hauptzügen mit denjenigen des „Institute" decken. Darum wird, allerdings bis jetzt ohne Erfolg, angestrebt, eine Art Kartell zustande zu bringen, demzufolge ein gemeinsam aufgestellter Befähigungsnachweis für die Mitglieder beider Körperschaften bindend sein

---

[1]) Nach dem Stande von 1904/5 zählte der Verein:

In	Fellows	Associates	Total
England und Wales	509	1079	1588
Schottland	103	27	130
Irland	20	17	37
Australien	48	37	85
Kanada	1	1	2
Zentral-Amerika	1	—	1
Frankreich	—	1	1
Holland	1	1	2
Indien	7	10	17
Neu-Seeland	4	4	8
Süd-Afrika	144	27	171
Süd-Amerika	10	3	13
Kartellvereine	1	2	3
Tasmania	—	1	1
Vereinigte Staaten	—	10	10
West-Afrika	1	2	3
West-Indien	1	3	4
Zahl der zugelassenen Mitglieder vor September 1902	—	—	131
	851	1225	2207

[2])

	Es wurden geprüft	Es haben bestanden.	Es haben nicht bestanden
1901	232	169	63
1902	204	153	51
1903	225	161	64

soll, um so dem Publikum gegenüber nicht rivalisierend, sondern geschlossen aufzutreten.

Die Satzungen der „Society" sind im großen und ganzen denen der Chartered Accountants nachgebildet.

Geschäftskreis der Accountancy.

Das Tätigkeitsgebiet der englischen Bücherrevisoren und speziell der Chartered Accountants ist ein sehr ausgedehntes. Zwar haben diese kein Monopol darauf, daß gerade sie und nur sie als Bücherrevisoren verwendet werden müssen; denn die englische Gesetzgebung ist grundsätzlich abgeneigt, die formelle Aufstellung von Monopolen oder Zwangsvorschriften zu fördern [1]). Aber man bedient sich dieser anerkannten Revisoren, auch seitens derjenigen Betriebe, die nicht zur Revision kraft Gesetzes verpflichtet sind; man tut es, um die Gewißheit und — Beruhigung zu haben, daß die Buchführung in Ordnung ist.

Die Revisionstätigkeit als solche [2]) unterscheidet zwischen „Audit", der fortlaufenden Revision, und „Investigation", d. i. die Revision mit bestimmter Zweckumschreibung. Dazu tritt der „Important Audit", d. i. die Untersuchung mit besonders wichtiger Mission. Die Audit verfolgt den Doppelzweck: sie hat für eine einwandfreie Darstellung der Vermögenslage Sorge zu tragen und diesen Tatbestand an den Abschlußterminen zu bescheinigen; sodann soll sie Unterschleife verhüten bezw. aufdecken, und Irrtümer oder sonstige Fehler beseitigen. Die Investigation wird angewandt bei vorliegendem Verdacht, bei vorhandenem Mißtrauen gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchungsvorgänge. Sie findet statt nach einer ganz bestimmten Richtung. Aber auch im Auftrage von Privaten, wie Aktionären

---

[1]) In England dürfen die Parteien in allen Instanzen selbst erscheinen und verhandeln. Wird ein Prozeßbevollmächtigter bestellt, so kann dies nur ein Solicitor sein. Vor dem High Court jedoch darf in öffentlicher Verhandlung nur ein Barrister auftreten.

[2]) Bezüglich der dem Auditor von seiten des zur Revision Verpflichteten gemachten Angaben heißt es im „Accountant", Vol. 27, Nr. 1406, 1231, ausdrücklich: „We shall never be prepared to admit that an auditor has done the whole of his duty who makes no enquiry whatever as to the realisable value of book-debts ere as to the value of the stock in trade".

und Gläubigern kann sie zu den verschiedensten Zwecken in Wirksamkeit treten. Es handelt sich demnach bei ihr um eine Gelegenheitsrevision.

Die hauptsächlichste Verwendungsart des Chartered Accountants ist die eines Auditors bei den Joint Stock Companies. Diese sind zufolge Gesetzes (Companies Act vom 15. August 1879 und Companies Act vom 8. August 1900) gehalten, einen oder mehrere Rechnungsrevisoren zu haben, die entweder von der Generalversammlung oder vom Handelsamt (Board of Trade) ernannt werden. Der Prüfungsbericht, der sich auch darüber, ob die Bilanz ein zutreffendes Bild von der Vermögenslage der Gesellschaft darstellt, auszusprechen hat, ist entscheidend für die Genehmigung der Bilanz. Für die Richtigkeit ihrer Angaben haften sie nach den Grundsätzen, die für die Haftung des Vorstandes bestehen. Vielfach werden sie in Rechtsstreitigkeiten als Schiedsrichter (Arbitrator) gewählt[1]).

Die Accountants werden aber auch oft als Sachverständige oder zur Aufstellung spezieller Bilanzen, oder auch zur Anlegung von Buchhaltungen oder als Buchhalter zur laufenden Führung der Geschäftsbücher verwendet. Ebenso werden sie mit der Verwaltung von Vermögen von Privatpersonen, mit der Liquidation bestehender Geschäfte oder mit dem Amte eines Konkursverwalters betraut. Häufig werden sie zur Prüfung der Bücher bei Umwandlungen privater Betriebe in Aktiengesellschaften, zur Untersuchung des Hergangs bei Neugründungen und Prüfung der Geschäftslage im Auftrage einer Gruppe von Aktionären, oder von Inhabern von Schuldverschreibungen oder Pfandbriefen zur Wahrnehmung ihrer berechtigten Interessen als Sachwalter bestellt, oder dem Konkursverwalter zur Aufstellung des Vermögensbestandes (statement of affairs) zur Seite gegeben, oder von der Steuerbehörde zu Gutachtern ernannt, die ihr die nötigen Ausweise über die Betriebsergebnisse liefern.

---

[1]) In den seinerzeit vielbesprochenen Verträgen zwischen den Britischen Schiffahrtsgesellschaften und J. P. Morgan & Cie. in Neuyork findet sich eine Klausel, nach welcher die Parteien, falls sie sich über die Bewertung der an den amerikanischen Trust verkauften Schiffe und Anlagen nicht einigen sollten, sich der Entscheidung einer bekannten Firma von Chartered Accountants unterwerfen. (Dr. Walter Hagens in Holdheims Monatsschrift, Nr. 7, Jahrg. 1902.)

Die gesamte Tätigkeit der Accountants läßt sich in folgende Gruppen gliedern[1]):

1. Ständige Überwachung und Begutachtung des gesamten Verrechnungswesens bei Gesellschaften, Korporationen (Juristischen Personen), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Instituten und Einzelfirmen;

2. Aufstellung von Bilanzen, Anfertigung von Berichten und Übersichten über die allgemeine Finanz- und Betriebslage von Geschäften jeder Art, Aufstellung von Verteilungsplänen in Erbschafts- und anderen Angelegenheiten, Aufmachung von Abrechnungen verschiedenster Art, Erstattung von Gutachten über Buch- und Rechnungsfragen;

3. Sonderprüfungen von Büchern und Schriften zu dem besonderen Zweck, um durch sie genau zu ermitteln und autoritativ zu bescheinigen, welcher Gewinn oder Verlust erzielt worden ist und woher beide stammen;

4. Klärung aller von den Gerichten als unklar zurückgewiesenen Bücher und Abrechnungen und Berichterstattung darüber;

5. Büchereinrichtungen und Feststellung der für jeden Einzelfall geeignetsten Buchführungsmethode;

6. Ausübung der Funktionen als Schiedsrichter und Sachverständige in Zivilprozessen und in allen Privatstreitigkeiten, bei denen Buch- und Rechnungsfragen irgendwie eine Rolle spielen;

7. Ausübung der Tätigkeit als Sekretär oder Auditor bei solchen Gesellschafts- und andern Unternehmungen, die nicht eigene Beamte der Art haben;

8. Übernahme des Amtes als gesetzlicher und privater Vermögensverwalter, als Testamentsvollstrecker und als Zwangsverwalter im Interesse von Judikats- und Hypotheken-Gläubigern;

9. Ausübung der Tätigkeit als Liquidator und Konkursverwalter (namentlich auch von Aktiengesellschaften);

10. Eventuelle Übernahme von Direktor-, Sekretär- und Geschäftsführerstellen bei Aktiengesellschaften.

Unter den Chartered Accountants wie unter den der Society

[1]) Vergl. bei E. Römer, „Die Bücherrevisorenpraxis". 1905.

gibt es eine große Anzahl, denen ein langjähriger, wohlerworbener Ruf vorangeht. Sie bilden eigene Firmen mit großen Bureaus und einem kleinen Heer von Beamten. Oft sind solche Firmen ausschließlich von zwei bis drei, zuweilen sogar nur von einer einzigen Aktiengesellschaft voll und ganz beschäftigt, und ihr Jahreseinkommen erreicht oft 40000 Mk. und darüber[1]).

„Die Bemessung der Kosten und des Honorars wechselt nach der Arbeitszeit und der auferlegten Verantwortlichkeit. Gewöhnlich wird die Teilzahlung für die Herren oder Teilhaber (von Accountanten-Firmen) zu 3 Guineen (ca. 65 Mk.) für den Tag von 7 Stunden berechnet; für erste Angestellte zu 2 Guineen (ca. 43 Mk.) und für gewöhnliche Angestellte zu 1 Guinee (21,50 Mk.) pro Tag, abgesehen von allen Barauslagen. Diese Zeitlöhne werden meistens ausgezahlt, wenn ein privilegierter Buchhalter zum erstenmal verwendet wird. Wenn er dann das ganze System einer Buchhaltung erforscht oder, falls notwendig, neu geordnet hat, so ist er immer bereit, einen bestimmten jährlichen Gehalt festzustellen, der von 25 bis zu 1000 Pfund Sterling (ca. 500 bis zu 20,000 Mk.), aber auch mehr, je nach der Anzahl der Beamten, die bei der Arbeit beschäftigt werden, beträgt. Die Zahl der Beamten, welche angestellt werden, wechselt bedeutend, und zwar zwischen 1 und 100, aber die meisten von den guten englischen Accountanten-Firmen haben nicht weniger als 10 Angestellte in ihrem Dienst, denen selbstverständlich ohne Ausnahme unbedingte Verschwiegenheit auferlegt ist“[2]).

Da die Accountants infolge ihrer ausgebreiteten und mannigfachen Tätigkeit die Fäden persönlicher Beziehungen zu Geschäften aller Art in Händen haben und ferner als unentbehrliche Mittelspersonen überall da gelten, wo es sich um Regelung verwickelter Geschäftsverhältnisse handelt, so ist

---

[1]) Als es im Jahre 1904 galt, die von der Stadt London an eine Reihe privater Wasserwerke zu zahlenden Übernahmepreise festzustellen, bildeten Chartered Accountants das Schiedsgericht. In dieser Sache wurden an die betr. Accountantenfirmen nicht weniger als $1^1/_2$ Millionen Mark Gebühren bezahlt. (E. Römer.)

Loyd Bank zahlte z. B. im Jahre 1898 ihren beiden Auditors ein Honorar von je 1500 £. („Economist“ 1898, S. 281.)

[2]) Accountant E. Layton Bennet in London in der „Zeitschr. f. Buchhalt.“ Jahrg. 1895.

es kein Wunder, wenn die Bedeutung der Accountancy in steter Zunahme begriffen ist.

Rechtliche und soziale Stellung der Accountants.

Die Tätigkeit des Chartered Accountant erstreckt sich auf weite Gebiete des Verkehrslebens. Seine Stellung ist eine durchaus selbständige, unabhängige. Sie bildet einen besonderen Faktor im kaufmännischen und rechtlichen Verkehr und ist das Bindeglied zwischen beiden. Die Rechtsstellung des Accountant ist gegeben mit der gesetzlichen Verpflichtung für die Aktiengesellschaften, sich eines Accountant zu Revisionszwecken zu bedienen, ferner mit der Haftpflicht, die ihm gleich wie den Vorstandsmitgliedern von Gesetzes wegen obliegt[1].

Die Eigenschaft der Accountants, als Sachverständige für Buchführung und Rechnungslegung zu walten, hat bewirkt, daß man in ihnen nicht bloß Buchhalter im höchsten Sinne des Wortes, sondern auch Sicherheitspersonen (Treuhänder) im Geschäftsverkehr erblickt. Jedermann weiß, daß jeder erfahrene Bücherrevisor, und voran der Chartered Accountant, vermöge seiner ausgebreiteten Tätigkeit umfassende Kenntnisse des Geschäftslebens in jeder Form besitzt. Damit im Zusammenhange steht das ausgeprägte Standesgefühl, das streng über Ehre und Würde der Berufsgenossen wacht und jeden, auch den kleinsten Makel an der Firmenehre nachsichtslos ahndet. Dieses Standesgefühl, welches die „Outside"-Accountants oder die nicht einkorporierten Revisoren nicht aufkommen läßt, kommt der Gediegenheit der Revisionsarbeiten kräftig zustatten.

Dem Range nach lassen sich die Chartered Accountants etwa mit dem Anwaltsstande auf eine Stufe stellen. Nach deutschen Rechtsbegriffen würde man sie zu den Kaufleuten zählen, obschon sie de facto dank ihren Fachkenntnissen, die

---

[1]) Dicksee führt in seinem Werke über „Auditing" (5. Aufl.) eine Reihe von Prozessen auf, in welchen die Frage der Haftpflicht der Chartered Accountants praktisch wurde, und zwar: 1. Leeds Estate Building and Investment Society, lim.; 2. London and General Bank, lim.; 3. Kingston Cotton Mill Company, lim.; 4. Western Counties Steam Bakeries and Milling Company, lim.; 5. Irish Woolen Company, lim., v. Tyson and others.; 6. Joseph Hargreaves, lim.; 7. Astrachan Steamship Company, lim., and others; 8. Herbert Alfred Burleigh v. Ingram Clark, lim.; 9. Pattisons, lim.

sich sowohl auf Handels- und Finanzwissenschaft wie auf Rechtskunde erstrecken, und dank auch ihrer eigenartigen Tätigkeit sowie ihrer korporativen Verfassung nicht in diese Kategorie hineingehören, vielmehr eine Sonderstellung einnehmen.

Wenn die Chartered Accountants mit den Solicitors auf einer Rangstufe stehen, so hat dies seinen Grund darin, daß die Organisation der Chartered Accountants in den Grundzügen derjenigen der Solicitors, deren Interessen durch eine mit den Rechten einer juristischen Person ausgestattete „Incorporated Law Society“ vertreten werden, nachgebildet ist. „Die äußere Verfassung, die Einsetzung des Council als Ehrenrat, der service under articles und das Recht und die Pflicht, Fachprüfungen abzuhalten, sind beiden gemeinsam. Ein wesentlicher Unterschied zwischen beiden besteht darin, daß dem Institute of Chartered Accountants ehrenrätliche und Prüfungsbefugnisse über den Kreis seiner Mitglieder hinaus nicht gegeben ist. Demgegenüber ist die Macht der Incorporated Law Society auch auf alle Nichtmitglieder der Gesellschaft, soweit sie den Beruf eines Solicitors ausüben, ausgedehnt. Diese äußere Verschiedenheit hat seinen inneren Grund darin, daß das Gesetz die Solicitors ausdrücklich als Beamte der Supreme Court of Judicature anerkennt, für deren Vorbildung und Disziplin im öffentlichen Interesse und nach einheitlichen Grundsätzen Sorge zu tragen die Society bestimmt ist. Diese Rücksichten greifen bei den Chartered Accountants nicht Platz, da diesen die Stellung eines Organs der Rechtspflege nicht zukommt. Dementsprechend ist das Institute of Chartered Accountants bestrebt, seinen Mitgliedern die sachliche und persönliche Unabhängigkeit, sowohl der Justiz wie dem Kaufmannstande gegenüber, zu wahren, um dadurch die Stellung des Einzelnen zu festigen und die Gewähr für das ersprießliche Wirken des Standes zu erhöhen“ [1]).

Von der Rechtsprechung werden die Auditors als „Officers“, demnach als wichtige Organe der Gesellschaften, behandelt. Eine Vereidigung der Accountants bezw. Auditors nach Art der vereidigten Bücherrevisoren Deutschlands findet in England nicht statt. Vielmehr ist der Sachverständigeneid von

[1]) Dr. Walter Hagens in Holdheims Monatsschrift, Nr. 7, Juli 1902.

Fall zu Fall abzuleisten. Diesem Eid wohnt nur begrenzter Beweiswert bei, der regelmäßig durch Würdigung der mit ihm zusammenhängenden Nebenumstände ergänzt werden muß.

Wie in dienstlicher, so sind auch in sozialer Hinsicht die Accountants den Solicitors, die in erster Linie auch nichts weiter als Geschäftsleute sind, gleichgestellt. Besonders die Chefs angesehener Firmen mit ihrem bedeutenden Einkommen nehmen in sozialer Beziehung eine dementsprechende hohe Stellung ein. Eine einflußreiche Stellung bekleiden auch diejenigen Accountants, die vom Local Governement Board oder in Städten vom Mayor als Auditors zur Abnahme und Kontrolle der Rechnungen von Selbstverwaltungskörperschaften bestellt werden.

Das Gesetz und die Accountancy.

Durch Gesetz von 1879 wurde das Audit of Accountants of Banking Companies, d. h. die ständige Überwachung des Buch- und Rechnungswesens nach den Normen des Gesetzes von 1862, für die Bankgesellschaften vorgeschrieben. Diese Zwangsrevision leistete so vorzügliche Dienste, daß sie durch Gesetz vom 8. August 1900 für sämtliche eingetragenen Gesellschaften (incorporated Companies) obligatorisch gemacht wurde.

Das die englischen Aktiengesellschaften betreffende Gesetz über die Zwangsrevision vom Jahre 1862, das noch heute zu Recht besteht, hat in der Übersetzung folgenden Wortlaut:

§ 83. Wenigstens einmal im Jahre hat eine Prüfung des gesamten Rechnungswesens durch einen oder mehrere Pflichtrevisoren stattzufinden, welche auch die Richtigkeit der Bilanz zu bescheinigen haben.

§ 84. Die ersten Pflichtrevisoren sind von den Direktoren, alle folgenden dagegen von der Generalversammlung zu ernennen.

§ 85. Ist nur ein Pflichtrevisor ernannt, so gelten die gesetzlichen Bestimmungen für ihn allein.

§ 86. Die Pflichtrevisoren dürfen zwar Aktionäre (Mitglieder der Gesellschaft) sein, aber es darf niemand zum Pflichtrevisor bestellt werden, der in irgend einer anderen Form denn als Aktionär (Mitglied) bei irgend einer Transaktion beteiligt

ist, welche die Gesellschaft betrifft. Auch darf kein Direktor oder sonstiger Beamter der Gesellschaft während seiner Amtsdauer Pflichtrevisor sein.

§ 87. Die Wahl des Pflichtrevisoren erfolgt jedes Jahr durch die ordentliche Generalversammlung.

§ 88. Das Honorar des ersten Pflichtrevisors wird durch die Direktoren, das der folgenden durch die Generalversammlung festgesetzt.

§ 89. Jeder Pflichtrevisor kann bei Ablauf seiner Amtsperiode aufs neue gewählt werden.

§ 90. Falls irgend ein Pflichtrevisor sein Amt vor Ablauf der jährlichen Amtsperiode freiwillig oder gezwungen niederlegt, haben die Direktoren alsbald eine außerordentliche Generalversammlung behufs Wahl eines anderen Pflichtrevisors einzuberufen.

§ 91. Unterlassen es die Direktoren, die nötige Ersatzwahl gemäß § 90 vorzunehmen, so ernennt auf Verlangen von mindestens fünf Aktionären das Handelsamt (Board of Trade) den neuen Pflichtrevisor, wie denn dieses auch gleichzeitig das an den Ersatzpflichtrevisor für den Rest der Amtsperiode zu zahlende Honorar festsetzt.

§ 92. Jedem Pflichtrevisor ist eine Abschrift der Bilanz zu behändigen, und er hat alsdann die Pflicht, die Bilanz zu prüfen und mit den dazu gehörigen Abrechnungen und Belegen zu vergleichen.

§ 93. Jedem Pflichtrevisor ist ein Verzeichnis aller von der Bank geführten Bücher zu übergeben, und die Bücher und Skripturen sollen ihm zu allen angemessenen Zeiten zur Verfügung stehen. Die Pflichtrevisoren haben das Recht, auf Kosten der Bank beeidigte Bücherrevisoren (Accountants) oder andere ihnen hierzu geeignet erscheinende Hilfspersonen für ihre Revisionen zu engagieren, und die Direktoren sowohl wie die Beamten der Gesellschaft haben ihnen und ihren Hilfsrevisoren in Angelegenheiten der Revision jederzeit und in jeder gewünschten Weise Rede zu stehen.

§ 94. Die Pflichtrevisoren haben über die Bilanz und alle Abrechnungen Bericht an die Aktionäre zu erstatten und in jedem derartigen Bericht ausdrücklich anzugeben, ob die Bilanz ihrer Meinung nach

1. in jeder Beziehung in Ordnung — (full and fair) — ist,

2. ob sie alle vom Gesetz vorgeschriebenen Einzelheiten enthält,

3. ob sie so gezogen ist, daß sie ein getreues und zutreffendes Bild der Gesellschaftsverhältnisse gewährt und endlich

4. ob die etwa von ihnen verlangten Auskünfte und Erläuterungen in genügender Weise und anstandslos erteilt worden sind.

Der so geartete Bericht der Pflichtrevisoren ist zusammen mit dem Bericht der Direktoren in der ordentlichen Generalversammlung zu verlesen.

Das englische Aktienrecht unterscheidet zwischen Auditors, ständigen Revisoren, und Inspectors, gelegentlichen Revisoren; letztere entsprechen etwa den Revisoren im Sinne der §§ 266 und 267 des Deutschen Handelsgesetzbuches. Die Prüfung der Bücher einer Aktiengesellschaft hatte nach früherem Recht nur dann durch Auditors stattzufinden, wenn die Statuten dies bestimmten, dagegen schrieb für die nach 1879 mit beschränkter Haftung eingetragenen Bankaktiengesellschaften „The Comp. Act. 1879“ Art. 7 die jetzt für alle Aktiengesellschaften notwendige Revision vor. Über die Rechte und Pflichten dieser Auditors bestimmt § 23 der Novelle von 1900 u. a. was folgt[1]: Jeder Auditor soll zu jeder Zeit das Recht haben, die Bücher und Rechnungen nebst Belegen einzusehen; er ist berechtigt, von den Direktoren und Beamten der Gesellschaft diejenige Auskunft, die für die Erfüllung der Pflichten des Auditors notwendig ist, zu verlangen. Am Schlusse jeder Bilanz haben die Revisoren eine Bescheinigung auszustellen, ob nach ihrer Meinung die Bilanz in gehöriger Weise ausgestellt ist, so daß sich daraus „eine wahre und korrekte Übersicht über die Lage der Gesellschaft, wie sie sich nach den Geschäftsbüchern darstellt, ergibt“. Dieser Bericht muß in der Generalversammlung vorgelesen werden.

Das letzte, über das Revisionswesen ergangene Gesetz datiert aus dem Jahre 1900. Dasselbe hat folgenden Wortlaut[2]:

---

[1]) Vergl. Dr. Adolf Weber in seinem oben angezogenen Werk, S. 40.

[2]) Nach Dr. Gertung, Die Bücherprüfung im engl. Aktienrechte. Jena 1906.

Auszug aus dem Companies Act 1900.

Audit.

Sect. 21 (1) Every company shall at each annual general meeting appoint an auditor or auditors to hold office until the next annual general meeting.

(2) If an appointment of auditors is not made at an annual general meeting, the Board of Trade may, on the application of any member of the company, appoint an auditor of the company for the current year, and fix the remuneration to be paid to him by the company for his services.

(3) A director or officer of the company shall not be capable of being appointed auditor of the company.

(4) The first auditors of the company may be appointed by the directors before the statutory meeting, and if to appointed shall hold office until the first annual general meeting, unless previously removed by a resolution of the shareholders in general meeting, in which case the shareholders at such meeting may appoint auditors.

(5) The directors of a company may fill any casual vacancy in the office of auditor, but while any such vacancy continues the surviving or continuing auditor or auditors [if any] may act. —

Sect. 22. The remuneration of the auditors of a company shall be fixed by the company in general meeting, except that the remuneration of any auditors appointed before the statutory meeting, or to fill any casual vacancy, may be fixed by the directors.

Sect. 23. Every auditor of a company shall have a right of access at all times to the books and accounts and vouchers of the company, and shall be entitled to require from the directors and officers of the company such information and explanation as may be necessary for the performance of the duties of the auditors, and the auditors shall sign a certificate at the foot of the balance sheet stating whether or not all their requirements as auditors have been complied with, and shall make a report to the shareholders on the accounts examined by them, and on every balance sheet laid before the company in general meeting during their tenure of office; and in every such report shall state whether, in their opinion, the balance sheet referred to in the report is properly drawn up so as to exhibit a true

and correct view of the state of the company's affairs as shown by the books of the company in general meeting.

False Statements.

Sect. 28. If any person in any return, report, certificate, balance, sheet or other document, required by or for the purposes of this Act, wilfully makes a statement false in any material particular, knowing it to be false, he shall be guilty of a misdemeanor, and shall be liable on conviction on indictment to imprisonment for a term not exceeding two years, with or without hard labour, and on summary conviction to imprisonment for a term not exceeding four mouths, with or without hard labour, and in either case a fine in lieu of or in addition to such imprisonment as afore said: Provided that the fine imposed on summary conviction shall not exceed one hundred pounds.

Schlußwort.

In England ist das Aktienwesen weit verbreitet, und die Zahl der Aktiengesellschaften in London selbst ist Legion. Das kommt daher, daß ihnen dort nicht wie in Deutschland die schweren Gründungskautelen, sodann die Normativvorschriften für die Bilanz nach Art § 261 des Deutschen Handelsgesetzbuchs auferlegt sind. Wenn trotzdem in England das Aktienwesen sich in loyalen Grenzen bewegt, so ist dieser Umstand nicht zum kleinsten Teil dem englischen Accountancy, das der gesetzlich vorgeschriebene Revisionszwang zur Blüte gebracht hat, zu verdanken.

Aber auch Geschäfte, die nicht als Aktiengesellschaften betrieben werden, also auch nicht zur Revision gezwungen sind, lassen es sich, schon zur eigenen Beruhigung, nicht nehmen, ihr Rechnungswesen von einem Chartered Accountant entweder alljährlich einmal oder auch fortlaufend prüfen zu lassen. Hierbei will man gleichzeitig sich die Kenntnis verschaffen, ob Buchführung und Personal ihre Schuldigkeit tun.

Den Accountants beider Verbände in London steht ein ausgezeichnetes und wohl geschultes Hilfspersonal zur Verfügung. Die Zahl der bei den einzelnen Revisionsfirmen beschäftigten Gehilfen (Fellows, Assistents, Clerks) wechselt zwischen 2 und 80. Die außerhalb Englands oder in den Kolonien ansässigen Revi-

soren sind zumeist dem einen oder andern der beiden großen Londoner Verbände angeschlossen.

Gleichartige Einrichtungen wie in England bestehen in Schottland, dort als „Scottish Institute of Accountants“ und in Süd-Australien unter der Firma „Institute of Accountants in South Australia (Incorporated)“.

Die Buchführungsrevision in Nordamerika.

In Nordamerika bestehen zwei eingetragene Vereine von Berufsrevisoren und zwar der eine unter der Firma „The American Association of Public Accountants“, gegründet im Jahre 1887, und der andere unter der Firma „The National Society of Certified Public Accountants“, gegründet im Jahre 1897. Die Ausbildung erfolgt (nach dem mehrerwähnten Werke von E. Römer) in der New-York School of Accountants“ und erstreckt sich in der Hauptsache auf zehn Hauptfächer mit einem höheren praktischen Kursus. Als Schüler wird nur zugelassen, wer im Besitze eines akademischen Diploms ist, d. h. wer das Schlußexamen einer Universität oder einer Mittelschule des Staates New-York bestanden hat oder wer seine wissenschaftliche Reife durch anderweite entsprechende Examina nachweisen kann. Eine Vereidigung der Revisoren findet nicht statt. Der Erfolg des Berufs hängt lediglich von der Leistungsfähigkeit und dem guten Ruf der Firma ab. Die in Aktienform betriebenen Revisionsgesellschaften üben das Revisionswesen in großem Maßstabe aus. Ja es gibt, wie E. Römer in der Zeitschrift „Der Handelsstand“ schreibt, in Amerika eine das Bücherrevisorengewerbe betreibende offene Handelsgesellschaft (die Firma Haskins & Sells), die nach einem Bericht des Berliner Professors Dr. Jastrow ein Personal von nicht weniger als 40 Accountants, 60 Assistent-Accountants und 40 Clerks beschäftigt.

Der bevorzugtere Verein ist „The American Association of Public Accountants“ mit dem Sitz in New-York City (W. 54 William Street). Seine „Constitution“ besteht aus neun Artikeln und sein Statut (By-laws) regelt ebenfalls in neun Artikeln die Verhältnisse des Vereins[1]). Dieselben lauten in deutscher Übersetzung:

---

[1]) Der derzeitige Sekretär ist Herr A. Lowes Dickinson, dem ich die Notizen sowie das Orginalstatut zu verdanken habe.

Haupt- und Nebenbestimmungen (By-Laws) der Amerikanischen Gesellschaft öffentlicher Bücher-Revisoren.

Gegeben am 10. Januar 1905.

Verordnungen.

Artikel 1.

Name der Gesellschaft.

Abschnitt 1. Der Name der Gesellschaft soll lauten: „Amerikanische Gesellschaft öffentlicher Bücherrevisoren."

Zweck der Gesellschaft.

Abschnitt 2. Der Zweck der Gesellschaft ist: a) den Beruf der öffentlichen Bücher-Revisoren zu heben;

b) die öffentlichen Bücherrevisoren, welche ihren Beruf in den Vereinigten Staaten ausüben, und solche, deren Tätigkeit in den Beruf und die Praxis öffentlicher Bücherrevisoren einschlägt, zu einer Organisation zu vereinigen;

c) Fühlung mit den verschiedenen anderen organisierten Vereinigungen öffentlicher Bücherrevisoren zu halten, welche die Genehmigung der verschiedenen Staaten Amerikas erhalten haben;

d) die Bildung von staatlichen oder Distriktgesellschaften öffentlicher Bücherrevisoren in Staaten oder Distrikten zu fördern, wo derartige Gesellschaften noch nicht bestehen;

e) den Staat zu veranlassen, die Gesetzgebung betreffs der beglaubigten öffentlicher Bücherrevisoren so genau und gleichförmig auszugestalten, als die mannigfachen Verfassungen der verschiedenen Staaten dies zulassen;

f) den wichtigen Zweck der Gesellschaft nach Möglichkeit zu verbreiten, die Anerkennung der Nützlichkeit und Notwendigkeit der öffentlichen Revisoren in der industriellen und finanziellen Welt des Landes geltend zu machen;

g) die Interessen des Berufs öffentlicher Bücherrevisoren zu wahren.

Artikel 2.

Mitglieder, deren Wahl und Aufnahme.

Abschnitt 1. Die Mitgliedschaft dieser Gesellschaft soll aus zwei Klassen bestehen, aus Fellows und Associates.

Abschnitt 2. a) Die Fellows (vollgültige Mitglieder) müssen Bücherrevisoren sein, welche in dauernder Praxis und auf eigene Rechnung mindestens 3 Jahre vor ihrem Gesuche um Zulassung als Mitglied dieser Gesellschaft tätig gewesen sind. Dieselben müssen außerdem die Bestimmungen und Anordnungen, welche vom Board of Trustees (Ausschusse der Bevollmächtigten) aufgestellt sind, unterschreiben. Sie müssen ferner Bürger der Vereinigten Staaten sein, oder, sofern sie dieses nicht sind, so müssen sie die Erklärung abgeben, daß sie diese Eigenschaft zu erwerben gewillt sind.

b) Fellows dürfen ferner sein: Revisoren, welche ein sogenanntes C. P. A. Zeugnis erhalten haben oder bereits besitzen, das von dem betreffenden Staate oder Distrikt gehörig legalisiert ist. Dieselben müssen sich jedoch in dauernder Praxis befinden und auf eigene Rechnung mindestens 3 Jahre vor ihrem Gesuch um Zulassung als Mitglied dieser Gesellschaft tätig gewesen sein; oder sie müssen während der Zeit, in welcher sie nicht selbständig gewesen sind, wenigstens 3 Jahre vor ihrem Aufnahmegesuch im Dienste öffentlicher Bücherrevisoren tätig gewesen sein.

c) Mitglieder von staatlichen oder Distriktsgesellschaften öffentlicher Bücherrevisoren werden in Übereinstimmung mit den Verfügungen, welche im Abschnitt 9 dieses Artikels erwähnt sind, als Mitglieder zugelassen, vorausgesetzt immerhin, daß dieselben die Befähigung besitzen, als Fellows in Gemäßheit der oben erwähnten Abschnitte sub a) und b) aufgenommen zu werden.

Abschnitt 3. a) Die Associates setzen sich aus solchen Personen zusammen, welche das Zertifikat als „jüngere Revisoren" (junior accountants) in einem Staate oder Distrikte erworben haben.

b) Aus solchen, welche sich entweder als Angestellte in dem regelmäßigen Dienst irgend eines Mitgliedes dieser Gesellschaft oder eines selbständigen öffentlichen Revisors befinden.

c) Aus Personen, welche ihren Beruf als Revisor auf eigene Rechnung betreiben, dies jedoch in einem kürzeren Zeitraume als 3 Jahre vor Einreichung ihres Gesuchs um Aufnahme als Mitglied dieser Gesellschaft.

Abschnitt 4. Die Fellows werden in Fellows at Large und Society-Fellows eingeteilt.

a) Fellows at Large sind solche Personen,

1. welche an dem Tage der Annahme dieser Haupt- und Nebenbestimmungen (By-Laws) bereits zu den Mitgliedern der Gesellschaft gehört haben,

2. welche zukünftig als Fellows at Large dieser Gesellschaft zugelassen werden.

b) Society-Fellows sind solche Personen, welche vermöge ihrer Zugehörigkeit zu einem staatlichen oder Distriktsverein Mitglieder der Assoziation sind.

Artikel 3.

Members at Large.

Abschnitt 5. Die Aufnahme und die Wahl der Members at Large — nicht auch der Ehrenmitglieder — soll von der definitiven Entscheidung des Board of Trustees abhängig gemacht werden. Dieser Beschluß wird seitens der anwesenden Mitglieder unter strengster Verschwiegenheit und durch Stimmenmehrheit gefaßt. Die Mitglieder des Boards sind außerdem befugt, Personen von der Mitgliedschaft als Fellows oder als Associates auszuschließen, sofern sie die betreffenden Personen für unwürdig oder unfähig halten, ein solches Amt zu bekleiden. Ebenso haben sie die Befugnis, spätere Aufnahmegesuche solcher zurückgewiesener Kandidaten in Erwägung zu ziehen, und Wahlvorschläge aufzuheben, sofern sie dies für wünschenswert erachten. Jedoch sind sie verpflichtet, eine Person, welche durch freiwillige Verzichtleistung aufgehört hat, Mitglied dieser Gesellschaft zu sein, neuerdings wieder als solches aufzunehmen, vorausgesetzt, daß genügende Gründe zur Verzichtleistung und erneuter Zulassung vorgelegen haben.

Abschnitt 6. Jede Person muß bei ihrer Wahl oder Aufnahme als Member at Large der Gesellschaft ein Beitrittsgeld zahlen, welches durch das Board of Trustees bestimmt wird. Bis zur erfolgten Zahlung dieses Beitrags soll der Kandidat nicht berechtigt sein, Mitgliedsrechte der Gesellschaft auszuüben, noch sich als Mitglied auszugeben. Wird der Betrag innerhalb eines Monats nach geschehener Benachrichtigung an das zukünftige Mitglied durch die Post nicht eingezahlt, so

werden die Aufnahme und die stattgehabte Wahl, sowie die hiermit verbundenen Rechte als Mitglied der Gesellschaft für ungültig erklärt.

Abschnitt 7. Das Gesuch derjenigen Personen, welche die Mitgliedschaft zu erwerben suchen, muß schriftlich abgefaßt und mit dem Billigungsvermerk der Mehrheit der Mitglieder des Komitees, welches die Fähigkeit der Gesuchsteller zu untersuchen und die Wahlen zu billigen hat, versehen sein. Hat die Abstimmung Stimmenmehrheit ergeben, so ist Gesuchsteller von nun an zu jeder Sitzung zugelassen.

Abschnitt 8. Jedes Aufnahmegesuch als Fellow oder als Associate at Large muß die Erklärung enthalten, daß der Bewerber noch nicht als Mitglied in einem anderen, staatlichen oder Distriktverein, welcher mit dieser Gesellschaft in freundlichen Beziehungen steht, gewählt worden ist.

Abschnitt 9. Die vollständige Mitgliedschaft eines staatlichen oder Distriktsvereins besteht nur aus anerkannten, öffentlichen Bücherrevisoren und die vollständige Mitgliedschaft ähnlicher Gesellschaften nur aus solchen öffentlichen Bücherrevisoren, welche nicht das C. P. A. Zertifikat besitzen. Dieselben müssen bei eventuellen Gesuchen zwecks Erwerbs der Mitgliedschaft als vollständige Mitglieder, und zwar bei einer Stimmenmehrheit von $^{2}/_{3}$ der in jeder Sitzung anwesenden Personen, aufgenommen werden. Außerdem werden solche Mitglieder bei ihrer Zulassung entweder Trustees oder Associates der Gesellschaft, sofern sie noch nie einer Wahl unterstanden haben und vorausgesetzt, daß sie als Fellows oder Associates gemäß den Verfügungen in Abs. 2 und 3 dieses Artikels qualifiziert werden können.

Abschnitt 10. Mitglieder bereits bestehender Gesellschaften oder der Federation von Gesellschaften öffentlicher Bücherrevisoren sollen je nach ihrem Range in den eigenen Gesellschaften als Fellows oder Associates dieser Gesellschaft auf Grund einer Anmeldung seitens des Sekretärs jener Gesellschaften innerhalb zwölf Monate von dem Tage an, an welchem diese Haupt- und Nebenbestimmungen in Kraft getreten sind, zugelassen werden.

Abschnitt 11. Jeder staatliche oder Distriktverein soll für die jährlichen Beiträge seiner Mitglieder, die dieser Gesell-

schaft beigetreten sind, verantwortlich sein, wie dieses im Artikel 6 der Nebenbestimmungen vorgeschrieben ist.

Abschnitt 12. Bewirbt sich jemand, der zu einem anerkannten staatlichen oder Distriktsverein gehört, um die Mitgliedschaft dieser Gesellschaft, so muß er bei vorausgegangener Anmeldung durch das Sekretariat der alten an das Sekretariat der neuen Gesellschaft offiziell als Fellow oder Associate aufgenommen werden. Die neuen Mitglieder sind den Bestimmungen der Abschnitte 2 und 3 dieses Artikels unterworfen.

Abschnitt 13. Alle Anträge oder Vormerkungen zur Mitgliedschaft der Gesellschaft, so wie sie im Abschnitt 12 vorgesehen sind, müssen durch die betreffenden staatlichen oder Distriktsvereine, welche ihrerseits Mitglieder dieser Gesellschaft sein müssen, eingereicht werden. Niemand darf zugelassen werden, der nicht Mitglied einer solchen Gesellschaft ist; es sei denn, daß der Gesuchsteller sich nicht zur Wahl als Mitglied jener Vereine bezw. Gesellschaften geeignet hat. In diesem Falle muß so verfahren werden, wie es in den Abschnitten 5 und 8 vorgesehen ist.

Ehrenmitglieder.

Abschnitt 14. Die Ernennung zum Ehrenmitglied erfolgt bei einmütiger Stimmenabgabe der anwesenden Mitglieder in besonderer Sitzung durch das Board of Trustees. Der Titel eines Ehrenmitglieds kann nur an eine Person verliehen werden, welche durch ihren Rang und ihre gesellschaftliche Stellung als Member at Large dieser Ehre teilhaftig werden kann.

Staats- oder Distriktsgesellschaften.
(Land- oder Bezirksgesellschaften.)

Die Zwecke dieser Vereinigung sollen in keiner wie immer gearteten Weise dahin gehen, die Verwaltung, Leitung oder Organisation einer der Land- oder Bezirksgesellschaften, welche zu ihr gehören, zu regeln oder sich darin einzumischen, mit Ausnahme der ordnungsmäßigen Beobachtung dieser Konstitution und ihrer Zusätze, welche sich beziehen: auf die Wahl der Abgeordneten und ihrer Vertreter der einzelnen Gesellschaften zu den regelmäßigen oder außerordentlichen Versammlungen dieser Vereinigung; auf die Bezahlung der jährlichen

Beiträge der Gesellschaften zu der Vereinigung; auf das Vorgehen betreffend die Behandlung vorgeschlagener Zusatzanträge zu der Konstitution und den Ausführungsbestimmungen, welche für die Vereinigung festgesetzt sind; schließlich auf irgend einen Gegenstand, der vor eine regelmäßige oder besondere Generalversammlung gebracht werden muß.

Artikel 4.

Beamte, Bevollmächtigte und Komitees.

Abschnitt 1. Zu den Beamten der Gesellschaft gehören folgende Mitglieder: ein Präsident; mehrere Vizepräsidenten. Dieselben müssen einem staatlichen oder Distriktsverein, soweit diese Mitglieder der Amerikanischen Gesellschaft öffentlicher Bücherrevisoren sind, als Präsidenten vorstehen; andernfalls muß ein anderes Mitglied, dem die vorstehende Eigenschaft beiwohnt, zum Vizepräsidenten gewählt werden; ein Sekretär, ein Kassierer, welche sämtlich Mitglieder dieser Gesellschaft sein müssen; ferner zwei Kontrolleure, welche Fellows oder Associates dieser Gesellschaft sind. Sie dürfen jedoch auf keinen Fall Mitglieder des Board of Trustees sein.

Abschnitt 2. Nicht mehr als ein Beamter, mit Ausnahme der Vizepräsidenten, darf aus der Zahl der Mitglieder eines staatlichen oder Distriktsvereins oder aus der Zahl der Members at Large gewählt werden, es sei denn, daß dies mit $^{2}/_{3}$ Stimmenmehrheit in einer Sitzung dieser Gesellschaft beschlossen wird.

Bevollmächtigte (Trustees).

Abschnitt 3. a) Der Board of Trustees soll sich aus dem Präsidenten, den Vizepräsidenten, dem Sekretär und Kassierer zusammensetzen, und außerdem aus neun anderen Personen, welche Mitglieder dieser Gesellschaft sein müssen.

b) Nicht mehr als 3 Mitglieder des Board of Trustees mit Ausnahme des Präsidenten, der Vizepräsidenten, des Sekretärs und des Kassierers dürfen aus Mitgliedern eines staatlichen oder Distriktsvereins oder aus der Zahl der Members at Large erwählt werden.

Die Komitees.

Abschnitt 4. Es sollen 6 ordentliche und ständige (standing) Komitees vorhanden sein, nämlich: ein leitendes Komitee, welches den Geschäftsgang zu besorgen hat; ein Finanzkomitee; ein Komitee, welches die Fähigkeiten der Bewerber und die Wahlvorlage zu prüfen hat; ein Komitee für die By-Laws; ein Komitee für Sitzungen, Vorlesungen, Bibliothek und Bulletins; ein Komitee für Verordnungen und Gesetzentwürfe. Diese Komitees werden jährlich von den Präsidenten ernannt. Ausgenommen hiervon ist das leitende Komitee, welches von dem Board of Trustees bestimmt wird.

Abschnitt 5. Jedes Komitee soll aus 3 Fellows dieser Gesellschaft bestehen, mit Ausnahme des leitenden (executive) Komitees, welches sich zusammensetzt, wie dies im Abschnitt 8, Art. 1 der By-Laws bestimmt ist.

Abschnitt 6. Der Präsident ist Mitglied sämtlicher Komitees ex officio.

Artikel 5.

Die Wahl der Beamten und Bevollmächtigten.

Abschnitt 1. Beamte und Bevollmächtigte (Trustees) werden in einer alljährlich stattfindenden Sitzung gewählt. Sie sind verpflichtet, Sitzungen abzuhalten bis zu der nächstfolgenden Jahressitzung (Plenarsitzung), soweit nicht etwas anderes im Art. 5, Abschnitt 2 der By-Laws bestimmt ist, oder bis eine Wahl über ihre Nachfolger stattgefunden hat. Im Falle einer eintretenden Vakanz in der Geschäftsleitung wird das Board of Trustees die Berechtigung haben, die Lücke bis zur nächstjährigen Sitzung auszufüllen. Jede Ernennung soll in der in den By-Laws dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Form veröffentlicht werden.

Artikel 6.

Die Firma (Siegel) der Gesellschaft.

Abschnitt 1. Das eingetragene Siegel dieser Gesellschaft soll eine kreisförmige Form haben, welche in ihrer Mitte einen Adler zeigt, auf dessen Brust sich ein Schild mit der Inschrift: „Custos fidelitatis“ befindet und dessen Krallen auf einem Band stehen, das auf beiden Seiten von Pfeilen und Baumzweigen

bedeckt ist. Um den innern Rahmen herum und über dem Kopf des Adlers befindet sich eine Wage. Innerhalb des Rahmens steht die Inschrift: „Amerikanische Gesellschaft öffentlicher Bücherrevisoren, 1887."

Artikel 7.

Bescheinigung über die Mitgliedschaft.

Abschnitt 1. Mit der Zulassung als Fellow oder Associate der Amerikanischen Gesellschaft öffentlicher Bücherrevisoren erhält jedes Mitglied eine diesbezügliche Bescheinigung (Zertifikat). Die Mitglieder, welche solche Zertifikate erhalten, sollen zur Rückgabe derselben an die Gesellschaft im Falle ihres Austretens aus der Gesellschaft, oder wenn ihre Mitgliedschaft aus irgend einem Grunde erlischt, verpflichtet sein.

Artikel 8.

Änderungen von Verordnungen.

Abschnitt 1. Änderungen, Zusätze oder Verbesserungen der Verordnungen oder der By-Laws dieser Gesellschaft dürfen nur in einer außerordentlichen Sitzung vorgenommen werden und zwar mit $^{2}/_{3}$ Stimmenmehrheit der Mitglieder, welche an der Sitzung teilgenommen haben. Andernfalls dürfen keine Änderungen oder Ergänzungen vorgenommen werden. Vorschläge zu Statutenänderungen oder Ergänzungen müssen dem Board of Trustees schriftlich mindestens 90 Tage vor Abhaltung der Sitzung, in welcher darüber zu entscheiden ist, angezeigt werden. Mit der Anmeldung muß eine Abschrift der Vorschläge eingereicht und je eine solche einem jeden Member at Large zugestellt werden. Dem Sekretär einer jeden unterstellten Gesellschaft ist ebenfalls, und zwar mindestens 60 Tage vor dem festgesetzten Sitzungstage eine Abschrift zuzufertigen. Über etwaige Einwände sind auf den Abschriften Vermerke anzubringen.

Artikel 9.

Streichung und Annahme neuer Verordnungen.

Abschnitt 1. Sämtliche Bedingungen, Verordnungen und By-Laws, sowie Regeln, welche früher in Kraft gewesen waren, sind hiermit gestrichen und für nichtig erklärt. Gegenwärtige

Konstitution sowie die By-Laws treten nach vorausgegangener Neuwahl der Beamten und Bevollmächtigten mit dem 10. Januar 1905 in Kraft.

By-Laws (Nebenbestimmungen).

Artikel 1.

Der Präsident.

Abschnitt 1. Die Pflicht des Präsidenten ist, den Vorsitz in allen Sitzungen zu führen und alle Verordnungen und Einrichtungen dieser Gesellschaft durchzuführen.

Abschnitt 2. Er ist verpflichtet, die Sitzungen der Gesellschaft oder des Board of Trustees anzuordnen und die Mitglieder einzuberufen, so oft er es für notwendig hält. Er muß solche Versammlungen einberufen, wenn er hierzu schriftlich mindestens von drei Filialgesellschaften oder aber von drei Bevollmächtigten des Board of Trustees aufgefordert wird.

Der Vizepräsident.

Abschnitt 3. In Abwesenheit des Präsidenten soll einer von den Vizepräsidenten, der vom Präsidenten namentlich zu bezeichnen ist, oder, im Falle dies aus irgend einem Grunde nicht geschehen kann, dessen Ernennung durch das Board of Trustees zu erfolgen hat, die Rechte und die Befugnisse eines Präsidenten ausüben.

Der Präsident pro tempore.

Abschnitt 4. Für den Fall der Abwesenheit des Präsidenten oder des stellvertretenden Vizepräsidenten bei einer Sitzung der Gesellschafter oder des Board of Trustees hat eines der anwesenden Mitglieder dieser letzteren Behörde den Vorsitz zu führen.

Der Sekretär.

Abschnitt 5. Alle Beschlüsse, welche in den Sitzungen gefaßt werden, sei es in einer Gesellschaftssitzung oder in einer solchen des Board of Trustees oder innerhalb eines anderen Komitees, müssen in hierauf bezügliche Bücher durch den Sekretär eingetragen werden. Die Protokolle müssen Aufschluß über die geführten Verhandlungen geben; da diese

Protokolle der sicherste Beweis für die stattgehabten Tatsachen sind, so müssen dieselben als ausreichendes Beweismittel angesehen werden. Der Sekretär hat die gesamte Korrespondenz der Gesellschaft zu führen. Er hat alle Notizen für die Sitzungen zur Vorlage zu bringen und auf jedes Schreiben das Siegel aufzudrücken sowie alle den Dienst betreffenden Obliegenheiten auf das genaueste durchzuführen. Der Sekretär hat außerdem ein Register über sämtliche Mitglieder der Gesellschaft und deren Geschäftsadresse auf dem laufenden zu halten.

Der Kassierer.

Abschnitt 6. Die Mitgliedsbeiträge sind an die Kasse der Gesellschaft zu entrichten, welche bei einer Bank, die hierzu von dem Board of Trustees bestimmt worden ist, zu hinterlegen sind. Die Einzahlungen erfolgen mittels Schecks, welche von dem Kassierer mit seinem Namenszuge zu versehen sind. Der Board of Trustees hat darüber zu wachen, daß in den Händen des Kassierers nur so viel Geld verbleibt, als dies unbedingt nötig ist. Diese Summe soll hinreichen, um die Gehälter der Beamten und die sonstigen laufenden Ausgaben damit zu bestreiten.

Der Kontrolleur.

Abschnitt 7. Die öffentlichen Revisoren sind von den Kontrolleuren zu kontrollieren; ihre Berichte sind in den Jahressitzungen vorzulegen. Mitglieder, welche bereits ein Jahr lang der Gesellschaft angehört haben, werden von der Kontrolle befreit. Dieses hat wenigstens 14 Tage vor jeder Jahressitzung zu geschehen. Diese Befreiung ist durch das Board of Trustees in einer besonderen Liste mindestens 8 Tage vor dem Tage, an welchem eine solche Sitzung vorzunehmen ist, zu vermerken.

Board of Trustees.

Abschnitt 8. Pflicht dieser Instanz soll es sein, die Aufsicht zu führen und die Kontrolle über das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen der Gesellschaft auszuüben. Sie haben ein Verzeichnis dieser Vermögensbestände alljährlich der Gesellschaft zur Jahresversammlung vorzulegen und einen schriftlichen Bericht darüber zu erstatten. Dem Board of

Trustees stehen alle Machtbefugnisse der Gesellschaft zu, welche bereits vorher erwähnt wurden und weiter unten noch erwähnt und im übrigen im Statut geregelt sind. Er hat ein Exekutivkomitee zu ernennen, welches aus dem Präsidenten der Gesellschaft, dem Sekretär, dem Kassierer sowie aus 4 andern Mitgliedern, die aus seiner engeren Körperschaft zu wählen sind, bestehen soll. Diesem Komitee soll ein Teil der Gewalt übertragen werden, welcher vom Präsidenten speziell bestimmt wird. Ausgenommen hiervon sind folgende Handlungen:

a) Die Wahl neuer Mitglieder.

b) Die Aneignung von Kapitalien.

c) Die Neubesetzung der durch den Tod eines Mitgliedes oder durch Unfähigkeit oder Verzichtleistung eines Beamten oder eines Mitgliedes des Board of Trustees entstandenen Lücke.

d) Ausschließung einer der Gesellschaft unterstehenden anderen Gesellschaft, gleichviel aus welchen Gründen.

e) Bei eintretender Vakanz in dem leitenden Komitee die Übertragung des Postens auf einen andern.

Das leitende (executive) Komitee hat eine namentliche Liste seiner Mitglieder dem Board of Trustees vorzulegen vor jeder abzuhaltenden Sitzung.

Abschnitt 9. Der Dienst eines Mitgliedes des Board of Trustees muß in Abwesenheit desselben von 2 Mitgliedern des Ausschusses ausgeübt werden. Diese Vertretung muß auf Ehre und Gewissen ausgeübt und die Billigung des gesamten Board of Trustees gefunden haben.

Das Finanzkomitee.

Abschnitt 10. Es soll die Pflicht desselben sein, die Finanzen der Gesellschaft zu beaufsichtigen und alle Rechnungen vor ihrer Begleichung zu prüfen.

Das Komitee, welches sich mit den Wahlen zu befassen und die Fähigkeiten der Anwärter zu prüfen hat.

Abschnitt 11. Dieses soll es sich zur Pflicht machen, sich nach Stand und Charakter einer jeden Person, welche zur Mitgliedschaft vorgeschlagen wird, zu erkundigen und bei der ersten stattfindenden Sitzung dem Ausschuß der Bevollmächtigten hierüber Bericht zu erstatten, ausgenommen, wenn die

Bevollmächtigten dies nicht für notwendig erachten. Eine Person darf nur dann in Vorschlag gebracht werden, wenn dieselbe die Stimmenmehrheit des gedachten Komitees besitzt.

Das Komitee für By-Laws.

Abschnitt 12. Jede Frage, welche die Änderungen, Abfassungen der oder Zusätze zu den By-Laws betrifft, muß von diesem Komitee entschieden werden.

Das Komitee für Sitzungen, Vorlesungen, Bibliothek und Bulletins.

Abschnitt 13. Dieses Komitee soll die Untersuchung und die Leitung über solche Geschäfte führen, die ihm von dem Executive Comitee oder Board of Trustees zugewiesen sind.

Das Komitee für Gesetzesvorlagen.

Abschnitt 14. Das Komitee wird sich mit allen einschlägigen Materialien und Fragen zu befassen haben, die ihm von dem leitenden (executive) Komitee oder von dem Board of Trustees zur Erledigung überwiesen werden.

Artikel 2.

Ordentliche Gesellschaftssitzungen.

Abschnitt 1. Es haben alljährlich zwei ordentliche Sitzungen der Gesellschaft stattzufinden, welche am dritten Dienstage im Monat Februar und Oktober jeden Jahres abzuhalten sind. Die hierauf bezüglichen Benachrichtigungen müssen wenigstens 21 Tage vor jeder dieser Sitzungen jedem einzelnen Member at Large und den Mitgliedern der in Frage kommenden Staats- und Distriktsgesellschaften durch die betreffenden Sekretäre übersandt werden. Diese Benachrichtigungen müssen Ort, Datum und Zeit der Sitzung enthalten.

Generalversammlung.

Abschnitt 2. Die zweite ordentliche Jahressitzung soll eine Generalversammlung sein und erstmalig im Jahre 1905, sodann alljährlich, und zwar in derjenigen Stadt der Vereinigten Staaten abgehalten werden, welche die Mitglieder in der Generalversammlung bestimmen. Den Ort, an welchem die Februarsitzung abgehalten werden soll, bestimmt der Board of Trustees.

Spezialzusammenkünfte.

Abschnitt 3. Die Spezialzusammenkünfte müssen in Gemäßheit der By-Laws einberufen werden. In diesen Sitzungen dürfen keine andern Geschäfte verhandelt werden, als solche, für welche sie einberufen worden sind. Der Ort, an welchem eine solche Sitzung stattzufinden hat, muß von dem leitenden (executive) Komitee bestimmt werden.

Die Einladungen zu solchen Sitzungen müssen wenigstens 21 Tage vor Abhaltung einer solchen direkt jedem Member at Large und den Mitgliedern der Filialgesellschaften zugefertigt werden, wobei genau Ort und Datum anzugeben sind. In diesen Sitzungen dürfen nur Verhandlungen geführt werden, welche dem Zweck der Sitzung entsprechen.

Abschnitt 4. Eine Abschrift des Protokolls muß 14 Tage später jedem Mitgliede der Gesellschaft sowie jeder Mitglied bildenden Staats- oder Distriktsgesellschaft durch den Sekretär zugesandt werden.

Zusammenkünfte des Board of Trustees.

Abschnitt 5. Es haben zwei ordentliche Sitzungen des Board of Trustees am dritten Dienstag der Monate Februar und Oktober jeden Jahres stattzufinden. Andere Sitzungen müssen vom Präsidenten einberufen werden. Diese Sitzungen haben an solchen Orten zu tagen, welche durch das leitende (executive) Komitee bestimmt werden. Die Einladungen zu einer Sitzung des Board of Trustees müssen 21 Tage vor Abhaltung derselben an die Mitglieder ergehen. Die Einladungen erfolgen brieflich durch die Post an die gewöhnliche Adresse, welche der Gesellschaft bekannt sein muß. Die Einladungen sollen die auf der Tagesordnung stehenden Gegenstände enthalten; auch sollen zugleich die Namen derjenigen Bewerber bekannt gegeben werden, welche der Gesellschaft beizutreten wünschen. Die Abschriften der Verhandlungen müssen von dem Sekretär innerhalb 15 Tagen nach der Sitzung jedem Mitgliede des Board of Trustees zugefertigt werden.

Zusammenkünfte der Komitees.

Abschnitt 6. Alle Komitees haben sich betreffs Abhaltung von Sitzungen nach den Anordnungen ihrer Vorstände zu richten.

Gerichtskommission.

Abschnitt 7. Durch Stimmenmehrheit der Fellows wird eine Gerichtskommission (Quorum) ernannt, welche bezüglich der Geschäfte, die in jeder Sitzung verhandelt werden, den Rechtsstandpunkt zu erörtern hat. Bevollmächtigte (Trustees) bilden die Gerichtskommission des Board of Trustees. Durch Stimmenmehrheit eines oder sämtlicher Komitees wird eine Gerichtskommission über eben diese Komitees erwählt.

Artikel 3.

Die Vertretung bei Gesellschaftszusammenkünften (Meetings).
Die Abordnungen der Gesellschaften.

Abschnitt 1. Einmal jährlich hat jeder staatliche oder Distriktsverein Abordnungen zu der Versammlung zu entsenden, welche jene Vereine in den Sitzungen zu vertreten haben. Solche Abordnungen (Delegierte, Vertreter) sollen berechtigt sein, rückhaltslos ihre Meinung auszusprechen. In jeder Sitzung sollen alle während des Jahres vorgekommenen Fragen erörtert werden. Ebenso ist vorher die Zahl der Mitglieder, welche an der Diskussion sich zu beteiligen wünschen, anzugeben. In diesen Zusammenkünften werden die Jahresbeiträge und die Gebührentarife festgesetzt. Jeder anwesende Vertreter soll unparteiisch die in seiner Gesellschaft vorherrschende Meinung vertreten, auch dann, wenn er von seiner Gesellschaft angewiesen ist, einer von seiner eignen Ansicht abweichenden Meinung Ausdruck zu geben.

Abschnitt 2. Jeder in der Zusammenkunft vertretene staatliche und Distriktsverein ist dazu berufen, in der Sitzung jede vorgetragene Satzungsänderung genau zu prüfen. Das Für und Wider ist persönlich zu verfechten. Die Abstimmung erfolgt in Gemeinschaft mit den übrigen Vertretern der staatlichen oder Distriktsvereine. Über die erhobenen Einwände bezw. Meinungsäußerungen ist strengste Diskretion zu bewahren.

Abschnitt 3. Jeder staatliche oder Distriktsverein muß darauf achten, daß die Zahl seiner Vertreter nicht überschritten wird. Auf zehn Mitglieder hat je ein Abgesandter zu kommen. Voraussetzung ist, daß wenigstens zehn Tage vor

jeder Gesellschaftssitzung der Sekretär eines jeden staatlichen oder Distriktsvereins ersucht wird, eine genaue Liste der Namen der Vertreter aufzustellen, welche dazu ausersehen sind, die Gesellschaft zu vertreten. Ferner ist die Zahl der Mitglieder überhaupt in solchen Gesellschaftssitzungen festzustellen.

Member at Large.

Abschnitt 4. Jede Person, welche Mitglied dieser Gesellschaft (Member at Large) seit dem Tage des Inkrafttretens dieser Bestimmungen ist, soll berechtigt sein, entweder persönlich oder durch Vermittlung des autorisierten Stellvertreters in jeder Frage, welche in der Sitzung diskutiert wird, sowie auch über die eventuelle Wahl von Beamten seine Meinung frei zu äußern.

Abschnitt 5. Fellows (at Large), welche nach Annahme dieser Bestimmungen als Mitglieder dieser Gesellschaft zugelassen werden, sind so lange nicht berechtigt, ohne weiteres in den Versammlungen ihre Meinung zu den der Besprechung unterstellten Gegenständen zu äußern, als sie nicht insgesamt die Zahl von zehn Mitgliedern erreicht haben.

Ohne dieses Erfordernis können sie, und zwar auch nur einmal im Jahr, sich nur dann zum Wort melden, wenn sie vorher die Genehmigung zu ihrer Repräsentation in den Sitzungen nachgesucht und erhalten haben. Es darf jedoch die Zahl von einem Vertreter auf zehn solcher Fellows (at Large) nicht überschritten werden. Dieselben sollen die Berechtigung haben, ihre Meinung bezw. ihre Stimme abzugeben in Übereinstimmung mit den Verordnungen dieses Statuts. Das Verfahren bezüglich der Wahl der Vertreter, sowie die Grundsätze, nach welchen die von denselben einzubringenden Vorschläge registriert werden, richten sich nach den in den Abschnitten 2 und 3 dieses Artikels erwähnten Vorschriften.

Associate Members.

Abschnitt 6. Die Associate Members sollen nicht zur Abgabe einer Wahlstimme berechtigt sein. Sie müssen aber den Sitzungen beiwohnen.

Abschnitt 7. Die stimmberechtigten Mitglieder der Gesell-

schaft müssen an den Sitzungen teilnehmen und dürfen ihre Stimme nur in Gemäßheit der Vorschriften dieses Artikels abgeben.

Artikel 4.

Geschäftsgang (Ordnung).

Abschnitt 1. Die Tagesordnung einer gewöhnlichen Sitzung setzt sich aus folgenden Punkten zusammen:

1. Verlesen des Verzeichnisses von Verordnungen.
2. Bestätigung der Protokolle über die vorangegangene Sitzung.
3. Verlesen von schriftlichen Mitteilungen und von darauf bezüglichen Anträgen.
4. Bericht der Beamten.
5. Erledigung von in der vorangegangenen Sitzung unerledigt gebliebenen Geschäften.
6. Bericht der ständigen Komitees.
7. Bericht der Spezialkomitees.
8. Wahl von Beamten und Mitgliedern.
9. Neue Geschäfte, Anträge und Beschlüsse.

Abschnitt 2. Der Geschäftsgang für die Sitzung der Bevollmächtigten ist wie vorstehend ad 1—9 geregelt.

Artikel 5.

Ernennung und Wahl der Beamten.

Abschnitt 1. Die Ernennung bezw. Wahl der Beamten findet gelegentlich der Jahressitzung der Gesellschaft durch die Vertreter der Staats- und Distriktsvereine sowie der Fellows at Large für jede der nachbezeichneten Dienstgrade statt, und zwar:

Präsident,
Sekretär,
Kassierer,
2 Kontrolleure und
9 Vorstandsmitglieder,

mit Ausnahme der im Abschnitt 2 enthaltenen Bestimmungen.

Abschnitt 2. Bei der ersten Wahl, die nach diesem Statut stattfindet, sollen 3 von den 9 in dem vorangegangenen Abschnitte erwähnten Mitgliedern auf 1 Jahr, 3 auf 2 und 3 auf 3 Jahre gewählt werden. Bei jeder folgenden Jahressitzung

hat die Wahl von je 3 Mitgliedern jeweils für einen Zeitraum von 3 Jahren stattzufinden. Diese Wahlen müssen nach den unter B des Abschnittes 3, Artikel 4 dieser Verordnung aufgenommenen Verfügungen vollzogen werden.

Abschnitt 3. Die Wahl erfolgt mittels verdeckter Stimmzettel, die in eine Urne zu legen sind. Ein Präsident und zwei Zähler haben die Urne offen zu halten bezw. zu beaufsichtigen. Sie haben die Wahlzettel durchzuschütteln und das Resultat dem Vorsitzenden zu melden, welcher hierauf die Mitglieder, auf welche sich die Stimmenmehrheit vereinigt hat und die infolgedessen für die betreffenden Dienstgrade erwählt worden sind, namhaft zu machen.

Abschnitt 4. Sollte im ersten Wahlgange eine Wahl nicht zustande kommen, so hat sogleich eine Neuwahl stattzufinden und dies so lange, bis eine Wahl zustande kommt.

Artikel 6.

Festsetzung (Initiation) der Sporteln und Gebühren.

Die Eintrittsgelder werden wie folgt festgesetzt:

Abschnitt 1. a) Für ein Member at Large, ohne jedoch hierbei Associate zu sein, $ 25.

b) Für ein Associate at Large, ohne Mitglied zu sein, $ 15.

c) Für einen Associate at Large $ 10.

Abschnitt 2. Von staatlichen oder Distriktsvereinen, welche die Mitgliedschaft in Gemäßheit der Bestimmungen des Artikels 2 dieser Satzungen erworben haben, dürfen weder Eintrittsgelder noch sonstige Sporteln erhoben werden.

Abschnitt 3. Die Jahresbeiträge betragen:
für ein Member at Large $ 10,
für ein Associate at Large $ 5,
für ein Society Fellow $ 5,
für ein Society Associate $ 2.50.

Abschnitt 4. Die Beiträge müssen im November jeden Jahres oder an dem Tage der Wahl zum Mitgliede entrichtet werden. Es darf keine Bescheinigung über die erfolgte Aufnahme als Mitglied ausgestellt werden, solange nicht der volle Betrag gezahlt ist. Die fälligen Gebühren werden am 1. Oktober jedes Jahres abgeschlossen und dem Schluß des Fiskaljahres zugeteilt.

Artikel 7.
Strafbestimmungen.

Es werden Strafen verhängt:

1. Wenn ein Mitglied der Gesellschaft gegen eine Bestimmung oder Nebenbestimmung (By-Laws) der Gesellschaft verstößt.

2. Wenn es sich eines Verbrechens oder eines Vergehens schuldig gemacht hat oder von einem Gerichtshof wegen Betrugs verurteilt worden ist.

3. Wenn durch den Board of Trustees eine Beschwerde über ein Mitglied eingelaufen ist, das sich einer entehrenden Handlung schuldig gemacht hat, welche sich für einen öffentlichen Bücherrevisor nicht ziemt.

Ein solches Mitglied wird je nach Umständen während 2 Jahren aus der Gesellschaft ausgeschlossen, oder für eine bestimmte Zeit, welche jedoch nicht den Zeitraum von 2 Jahren überschreiten darf, von jeder Amtshandlung enthoben. Die Strafe wird durch einen Beschluß des Board of Trustees, der speziell in diesen Sachen zu urteilen hat, verhängt. Das Urteil ist den Betreffenden bekannt zu geben, damit sie Gelegenheit haben, gegen dasselbe Revision einzulegen. Bei Gelegenheit solcher Aburteilungen müssen wenigstens drei Fünftel der Mitglieder des Boards anwesend sein. Damit das Urteil rechtskräftig wird, muß eine Stimmenmehrheit von wenigstens drei Viertel der Anwesenden vorhanden sein. Es steht dem Board zu, das gesprochene Urteil bezüglich der Ausschließung bezw. Suspendierung zu widerrufen und aufzuheben, was in ähnlicher Sitzung und bei einer gleichen Mitglieder- und Stimmenzahl zu geschehen hat.

Abschnitt 2. Jedes Mitglied, welches unterläßt, seine jährlichen Beiträge innerhalb 6 Monaten, nachdem es eine Zahlungsaufforderung erhalten hat, zu bezahlen, soll ohne weiteres aus der Liste gestrichen werden. Der Board hat bezüglich solcher Fälle Diskretion zu beobachten.

Artikel 8.
Verschiedenes.

Abschnitt 1. Kein Mitglied darf einer anderen Person, welche nicht Mitglied dieser Gesellschaft ist oder in Teilhaber-

schaft mit ihm als öffentlicher Bücherrevisor tätig ist, gestatten, in seinem Namen den Beruf eines öffentlichen Bücherrevisors auszuüben.

Abschnitt 2. Kein Mitglied darf direkt oder indirekt von einem Geschäftsführer, Makler oder Agenten für den Nachweis von in ihre Fächer schlagenden Geschäften irgend welche Vergütung annehmen, oder von den Beträgen, die an die betreffenden Personen für Besorgung derartiger Geschäfte gezahlt worden sind, irgendwelchen Anteil für sich in Anspruch nehmen.

Artikel 9.

Ordnungsregeln.

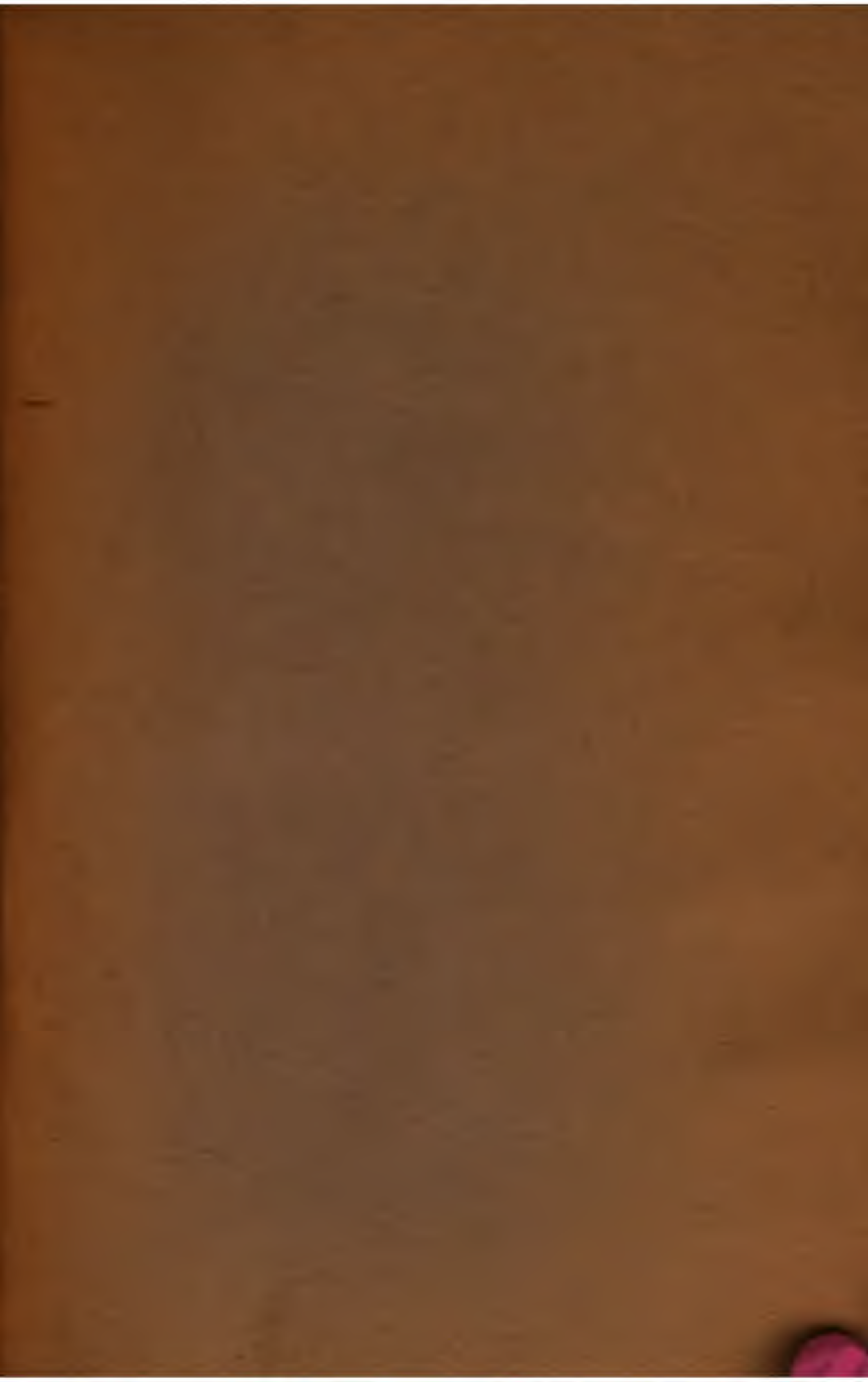
Abschnitt 1. Die Regeln des parlamentarischen Verfahrens, so wie diese in Roberts Rules of Ordre niedergeschrieben sind, sollen auch für alle Sitzungen dieser Gesellschaft maßgebend sein.

Die Buchführungsrevision in den Niederlanden.

Ähnlich wie in England ist das Bücherrevisionswesen in den Niederlanden geordnet. Der Verband unter der Firma „Nederlandsche Instituut van Accountants“ hat seinen Sitz im Haag. Das vom 9. April 1895 datierte und am 16. Februar 1895, 16. Dezember 1899 und 15. Dezember 1900 ergänzte Statut regelt die Verbandsbestimmungen in 59 Paragraphen. Die Prüfungsvorschriften sind in 12 Artikel gefaßt. Der Verband genießt, dank seiner strengen Aufnahmebedingungen und seiner vorzüglichen Organisation, einen weiten und wohlbegründeten Ruf. Seine Mitglieder sind gewiegte Fachleute mit erprobter Erfahrung.

Der Verband hat sein eigenes Organ: „De Accountant“, das vorzüglich geleitet ist und einen Stab ausgezeichneter Fachmänner als Mitarbeiter hat. Die Ausbreitung und das Ansehen des Instituut hat in den letzten Jahren derart zugenommen, daß dasselbe an die Aufgabe herantreten mußte, sich neue Satzungen zu geben, mit deren Ausarbeitung der Verein gegenwärtig befaßt ist.

Druck von Grimme & Trömel in Leipzig.





Druck von Grimme & Trömel in Leipzig.